الجمهــورية الجزائــرية الديمقــراطية الشعبيــة

وزارة التعليم العــالي والبحث العلمي

جامعة منتوري – قسنطينة –

كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير

الرقم التسلسلي: ....

السـلسلـــــــة: ....

شكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة :
دراسة حالة الشركة الجزائرية لأشغال الطرق -ألطرو.ALTRO-سكيكدة

مـذكرة مقدمة لنيـل درجـة ماجستير

من إعداد الطالب: لخضاري صالح

ت إشراف الأستاذ الدكتور: ابراهمية ابراهيم

السنــة الجامعيــة 2007

مـــــــقـــدمـــــة

1- تبريرات اختيار الموضوع :

مع دخول الاقتصاد الوطني مرحلة الانفتاح على الأسواق الدولية و ما يقتضيه اقتصاد السوق ، في ظل احتدام المنافسة التي يفرضها واقع العولمة في جانبه الاقتصادي . تسعى المؤسسة جاهدة إلى احتلال مكانة مرموقة في سوق يتميز بالمزاحمة و هذا لا يتأتى إلا بالعمل على ترقية طرق و تقنيات التسيير و الرفع من مستوى الأداء من خلال القيام بمطابقة إنتاجها للمعايير و المقاييس الدولية .

و حتى تتمكن المؤسسة من تحديد التحديات التي تواجهها و الفرص المتاحة لها يتطلب منها مرونة عالية في التصرف من خلال إحكام الرقابة إلى أقصى حد . وتقليل المخاطر إلى أدنى حد. و لا يتأتى هذا إلا بإتباع أحدث الطرق و التقنيات و تطبيقات الإدارة الحديثة و تنمية كافة الموارد.

و لقياس فعالية التسيير في ظل نظام معلومات فعال مع الأخذ بعين الاعتبار كل العوامل و المتغيرات من خلال التطور الإستراتيجي للمؤسسة لإتخاد القرار السليم و الرشيد ، وجب وضع نموذج لحساب التكاليف كمؤشر لمردودية المؤسسة و تحسين الأداء .

و من الطرق المعتمدة نجد المحاسبة التحليلية (محاسبة التسيير)، لذلك كان اختيارنا للموضوع من منطلق ضرورة إتباع الطرق العلمية في الإدارة و التسيير من خلال الرقابة المحكمة على جميع الأنشطة و الوظائف و على كل المستويات داخل المؤسسة. خاصة التحكم في التكاليف و تتبع سلوكها عن طريق نظام محكم ألا و هو نظام المحاسبة التحليلية الذي هو موضوع دراستنا نظرا لأهميته في تطوير وسائل الرقابة و ترشيد اتخاذ القرار داخل المؤسسة.

2- الإشكالية:

يفرض المنطق الاقتصادي على المؤسسة حتمية التحكم في أوجه الإنفاق المتعددة ، مما دفع بمسؤوليها لتوجيه عناية فائقة الأهمية لموضوع محاسبة التسيير من تتبع و دراسة التكاليف و محاولة فهم سلوكها و تكرست هذه الحقيقة أكثر في العصر الحديث مع اشتداد حدة المنافسة بهدف إيجاد مكانة في السوق . و تحقيق الربح كهدف اقتصادي مع الوصول إلى ضمان النمو و الاستمرار في النشاط وهذا مع توسع حجم المؤسسات وتنوع و تعدد منتجاتها.

تحقيق هذه الأهداف يبقى مشروطا بمدى قدرة تحكم المؤسسة في تكاليفها بنـــاءا علـــى قاعـــدة معلومات صلبة توفرها إحدى تقنيات مراقبة التسيير ، و التي تسمى المحاسبة التحليلية . باعتبارها إحدى أهم طرق الرقابة حيث تقدم معلومات يمكنها أن تستخدم بفاعلية في مجال قياس النجاعـــة الاقتصادية للمؤسسات . لم ينشأ نظام المحاسبة التحليلية إلا حديثا بفضل الاقتصـــاديين ، المـــاليين و المسيرين الذين كان لهم دور كبير في عرض حقائق و مبادئ هذا النظام و جعله يتلاءم مـــع أهداف المؤسسة .حيث أثبت هذا النظام فعاليته و نجا عته باعتباره قاعدة معطيات لاتخاذ القرار .

و على هذا الأساس سنحاول من خلال هذا البحث الإجابة على التساؤل التالي:

- إلى أي مدى يمكن تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة و ما هي إشـــكاليات ذلـــك ؟

و للإجابة على هذا التساؤل قمنا بطرح التساؤلات الفرعية التالية :

- كيف يمكن وضع نظاما للمحاسبة التحليلية باعتباره نظام جزئي من النظام الكلي ؟
- ما هي مختلف طرق حساب التكاليف التقليدية و الحديثة منها ؟
- كيف يمكن اعتماد طريقة ما لحساب التكاليف في المؤسسة ؟

3- أهداف البحث:

نهدف من خلال هذا البحث الإجابة على التساؤلات السالفة الذكر من خـــلال تحقيـــق الأهداف التالية:

- معرفة نظام المعلومات المحاسبي داخل المؤسسة باعتباره نظـــام فرعـــي (تحـــتي) لنظـــام المعلومات.
- تقديم طرق حساب التكاليف التقليدية و تقييمها .
- تقديم طريقة حساب التكاليف الحديثة و تقييمها .
- التوصل إلى إعداد نظام التكاليف داخل المؤسسة .
- الإشارة إلى إشكاليات تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة .

4 - المنهج العلمي المتبع و أدوات البحث المستعملة :

بعد الإطلاع على المراجع التي لها علاقة بالميدان لاسيما المتعلقة بالمحاســـبة التحليليـــة، محاســـبة التسيير، مراقبة التسيير و تسيير المنظمات.نذكر على وجه الخصوص:

- مراقبة التسيير لـــ ميشال جارفي .

- طرق وتطبيقات النجاعة لـــ بيار لورينو .
- مراقبة التسيير و الموازنة لـــ بيار لوزال .
- المحاسبة التحليلية لـــ جمال خواطرة .
- مراقبة التسيير و المحاسبة التحليلية لـــ برجيت دوريات .

و للإجابة على إشكالية البحث و الإحاطة بمختلف جوانبه اتبعنا المناهج التالية :

- المنهج الوصفي التحليلي : و هذا وفقا للدراسة التفسيرية الأكثر توافقـــا مـــع طريقـــة البحث و طبيعة الموضوع .
- المنهج الرياضي الإحصائي: و هذا من خلال الدراسة الميدانية(محل التربص) .
- منهج دراسة الحالة : من خلال إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي و مـــدى تقاربهما في المؤسسة محل الدراسة .

و قد تم إبراز العمل بالمناهج السابقة من خلال أدوات البحث المختلفـــة لجمـــع المعطيـــات و المعلومات، حيث وظفنا الملاحظة العلمية على مستوى وحدات المؤسسة. بالإضافة إلى إجـــراء مقابلات شخصية مع مسؤوليها بهدف الوقوف على الحقائق حول واقع المؤسسة و هذا بتقـــديم أفضل الحلول و أنجع الطرق من خلال ما تحصلنا عليه من معلومات بعد الدراسة و التحليل.

5- خطة الدراسة :

للإلمام بالموضوع قسمنا دراستنا هذه إلى ما يلي :

- **مقدمة عامة:** تضمنت دوافع اختيار الموضوع وأهميته، إشكالية البحث، أهداف البحث، المنهج العلمي المتبع و أدوات البحث المستعملة.
- **الفصل الأول** : اخترنا له عنوان المؤسسة من مدخل النظم حيث تطرقنا فيـــه إلى مـــدخل عام حول النظم ، المؤسسة و النظم ، نظم المعلومات بالمؤسسة ، كما تعرضنا إلى نظـــام المعلومات المحاسبية من خلال التركيز على نظام المحاسبة العامة و نظام المحاسبة التحليليـــة ثم العوامل المؤثرة في وضع هذا النظام لنخلص إلى وضعه موضع التنفيذ (العمل أو التشغيل).
- **الفصل الثاني**: جاء تحت عنوان الطرق التقليدية لحساب التكاليف. حيث تم التناول فيـــه مدخل عام للمحاسبة التحليلية من خلال التطور التاريخي لها ، ثم دراسة طرق حســـاب التكاليف الفعلية (التاريخية) بنوعيها الكلية و الجزئية لنخلص إلى أهم الانتقادات الموجهـــة

إلى كل طريقة على حدى من خلال تحديد الإيجابيات و السلبيات . لننتقل إلى طريقة التكاليف المعيارية حيث تم عرض أهم أهدافها، أنواعها ثم مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المحددة مسبقا و تحديد الانحرافات، أسبابها و تحليلها. ثم خلصنا إلى أهم الانتقادات الموجهة لهده الطريقة و دلك بتحديد حدودها و مزاياها

- **الفصل الثالث** : خصص هذا الفصل إلى الطريقة المطورة لحساب التكاليف ، حيث تم التطرق فيه إلى طريقة التكاليف على أساس الأنشطة .

من خلال الإشارة إلى التطور التاريخي لطريقة محاسبة الأنشطة، مبادئها، بناء النموذج أو عمل الطريقة، ثم تحديد عملية حساب التكاليف باستعمال هذه الطريقة. لنخلص في الأخير إلى تقييم طريقة المحاسبة على أساس النشاط .

- **الفصل الرابع** : فيما يتعلق بالفصلين الرابع و الخامس فقد تم من خلالهما عملية إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي . من خلال دراسة الحالة التي تمت في الشركة الجزائرية لأشغال الطرق (ألطرو - ALTRO) .

حيث جاء هذا الفصل تحت عنوان تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في شركة ألطرو من خلال التعريف بميدان الدراسة ، تصور و وضع نظام المحاسبة التحليلية في الشركة محل الدراسة ، النمط التحضيري و طريقة العمل .

- **الفصل الخامس** : تعرضنا من خلاله إلى حساب تكلفة إنتاج الحصى و أنواعه بوحدة الإنتاج التابعة للشركة . و هذا نظرا لتعذر تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في الشركة.

و باعتبار أن المواد المنتجة بوحدة الإنتاج التابعة للشركة تعتبر مواد أولية رئيسية و أساسية لنشاط و عمل ألطرو.

وقد تم دراسة هذا الجانب من خلال الإشارة إلى تقديم وحدة الإنتاج ، مراحل عملية الإنتاج بالوحدة ، ثم حساب تكلفة الإنتاج بالوحدة و دراسة تطور تكلفة الإنتاج بها.

الخـــاتمـــة : قدمنا من خلالها حوصلة عن ما توصلنا إليه من خلال هذه الدراسة المتواضعة التي تتعلق أساسا بأهم الإشكاليات التي تحول دون تطبيق نظام المحاسبة التحليليـــة عمومـــا، و إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة محل الدراسة. و هي الشركة الجزائريـــة لأشغال الطرق ألطرو على وجه الخصوص .

و قد ختمنا هذه الدراسة بجملة من النتائج و التوصيات تتعلق بموضوع دراستنا.

6 - الصعوبات المواجهة :

عند قيامنا بإنجاز هذا البحث لم نكن نتصور من أننا نواجه بعض الصعوبات و المشاكل التي حاولت أن تحول دون تحقيق الأهداف و الوصول إلى النتائج المرجوة . و من بين الصعوبات الـــتي واجهناها ما يلي:

- إشكالية الترجمة و كثرة المصطلحات و المفاهيم وتنوعها.
- نقص الإطارات المتخصصة في الميدان المتعلق بمحاسبة التسيير كون دراســتنا ذات طــابع عملي.
- كبر حجم الشركة محل الدراسة حالت دون إنهاء الدراسة التطبيقية، لننتقـــل إلى وحـــدة الإنتاج التابعة للشركة رغم بعد المسافة بهدف إتمام البحث.

و نرجو أن نكون قد وفقنا إلى حد ما في تقديم ما خلصنا إليه من خلال دراســتنا هذه، وفتحنا المجال لدراسات أخرى تتناول الموضوع من زوايا مختلفة.

الفصل الأول: المؤسسة من مدخل نظريـــة الأنظمة

I- مدخـــل النظم:

1- نظريـــة الأنظمـــة ظهورهـــا وتطورهـــا:

1- 1-تعريـــف النظـــام طبقـــا لمدخـــل النظـــم:

يمكن تعريف مصطلح النظام بصفة عامة على انه مجموعة مترابطة ومتجانسة من المـــوارد والعناصر (الأفراد، التجهيزات، الآلات، الأموال، السجلات ... إلخ) التي تتفاعل مـــع بعضـــها البعض داخل إطار معين (حدود النظام) وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق هدف أو مجموعة مـــن الأهداف العامة في ظل الظروف أو القيود البيئية المحيطة[1].

كما يعرف النظام طبقا لمدخل النظم بأنه مجموعة من الأجزاء التي ترتبط ببعضها الـــبعض ومع البيئة المحيطة وهذه الأجزاء تعمل كمجموعة واحدة من أجل تحقيق أهداف النظام[2]، هذا الأخير ليس عبارة عن أجزاء مستقلة تعمل بمفردها بل أجزاء تعمل مع بعضها كوحـــدة واحـــدة وهذه الأجزاء مرتبطة ببعضها ارتباطا وثيقا.

وقد عرف النظام Von BERTALANFFY على أنه " مجموعة من العناصر المتفاعلـــة " أمـــا ROSANY فيعرفه على أنه "يكمن في مجموعة عناصر تتفاعل فيما بينها تفاعل ديناميكي والمبنية على هدف"[3].

وحسب موسوعة التسيير المناجمنت عرفت النظام على أنه "مجموعة من العناصر المترابطـــة فيما بينها مشكلة كلا منظما أين يظهر من تفاعل المكونات (الأجزاء) ميزات جديدة[4].

وتتضمن التعاريف ضرورة أن يشمل النظام بصفة عامة على مجموعـــة مـــن الصـــفات والخصائص تتمثل عموما في مدخلات النظام ومخرجاته وكيف يشـــتغل وحـــدود وبيئـــة هـــذا النظام.ويعكس الشكل التالي هذا التعريف بيانيا:

---

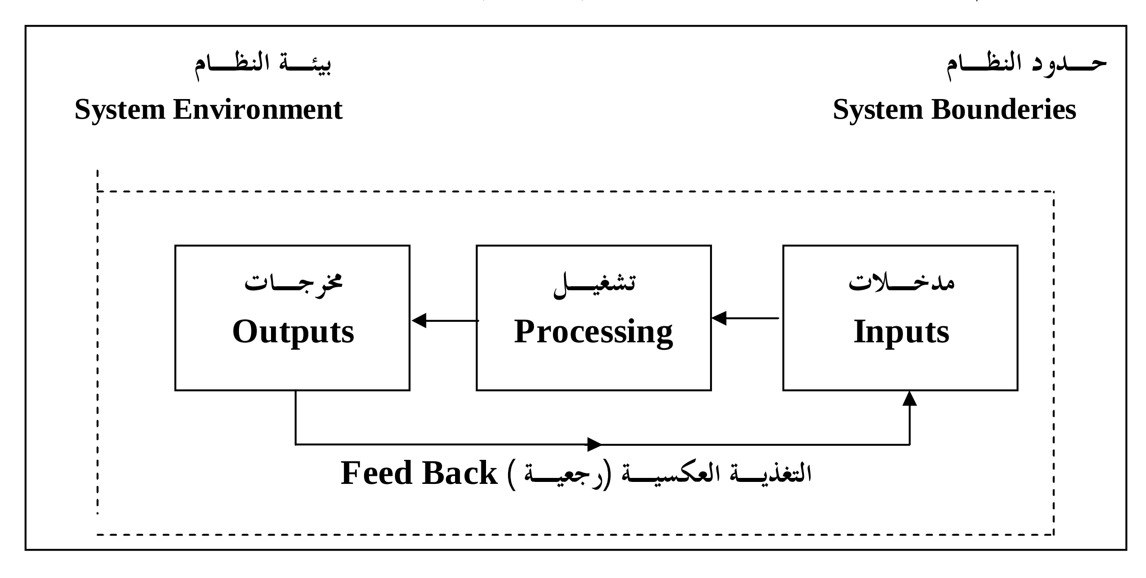
(1) د.أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبة،الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003، ص.13.

(2) د.كمال الدين مصطفى الدهراوي، د.سمير كامل محمد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص.4.

(3) د.عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2000، ص.4.

(4) Mevellec.P,La Comptabilité a base d activités, Encyclopédies de Gestion et de Management, EGM, 1997, P. 174.

شكـــل رقـــم (1-1): شكـــل مبســـط لمفهـــوم النظـــام.



المصدر: د.كمـــال الدين مصطفى الدهراوي ، د.سمير كامل محمد، مرجع سبق ذكره، ص.4.

المصدر: د.أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبة،الإطار الفكري والنظم التطبيقية،ص.13.

1-2- تطور نظرية الأنظمـــة:

انطلقت طريقة التحليل من خلال منظور الأنظمة من علم البيولوجيا إلى علـــوم أخـــرى خاصة الاجتماعية لتصبح فيما بعد تسمى بنظرية الأنظمة وقد كان أول انتقال لهذه النظريـــة إلى ميدان الإدارة بواسطة أعمال عدد من المفكرين ابتداء من خمسينيات القرن الماضي وهـــذا مـــن خلال دراسات واقعية قام بها مجموعة من الباحثين وما يمكن ملاحظة أن فايول (FAYOL) هـــو السباق إلى هذا المجال حيث اعتبر للمؤسسة تنظيما تقنيا واجتماعيا.

و منذ سنة 1960 ظهرت جملة من الأعمال والدراسات قد عالجت مساهمة نظرية الأنظمة وما هي الفائدة التي تقدمها في دراسة المنظمات. و بالتحديد المؤسسات الاقتصادية، وقد شهدت هذه النظرية تطورا سريعا مقارنة مع تاريخ ظهورها المتأخر والفترة القصيرة التي قطعتها ومرد هذا غزارة الأعمال فيها والاستعمالات الواسعة لها.

ورغم هذا التطور السريع والمستمر في نظريات الأنظمة، والذي نتج في الحقيقة عن التطور السريع في محيط المؤسسة والخدمات التي قدمتها النظرية لمختلف العلوم وخاصة إلى ميدان التسيير

والإدارة، إلا أنها تبقى غير مكتملة نظرا للفترة القصيرة التي قطعتها منذ ظهورها من جهة ولاتساع مواضيعها وتشعب جوانبها من جهة أخرى[1].

2- تصنيفـــات الأنظمـــة:

يمكن تصنيف النظام على أساس خاصية أو أكثر في هذا النظام كما يلي:

2-1- التصنيف حسب نشأتها[2]:

أ- النظم الطبيعية: يعرف النظام الطبيعي بأنه النظام الذي لا دخل للإنسان في وجوده بل هو من صنع الله سبحانه وتعالى مثل الإنسان نفسه.

ب- النظم الصناعية: فهي من صنع الإنسان باستخدام الموارد والعناصر والأسباب التي سخرها الله له. ومن أمثلتها الشركات والهيئات والجامعات وغيرها حيث يحتاج هذا النظام إلى عكس الأول على من يصممه، ويديره، وينفذه ويشرف على تشغيله لكي يستمر هذا النظام في الوجود وهو ما يعرف حاليا بدراسة النظم.

2-2- التصنيف حسب علاقتها بالمحيط (البيئة):

أ _ **النظم المفتوحة:** يعرف النظام المفتوح بأنـــه ذلك النظام الذي يؤثر ويتأثر بالبيئة التي يعمل فيها. أو هو النظام الذي تتفاعل أجزائه دائما مع العناصر الأخرى خارج حدود النظام، بمعنى أن التغيرات في الظروف البيئة المحيطية بالنظام تؤثر على مدخلات وعمليات التشغيل ومخرجات النظام، وبذلك يجب أن يتصف النظام بالمرونة الكافية للتأقلم مع المتغيرات البيئية المحيطية حتى تمكنه المحافظة على استمراره في الوجود. وحسب KAHN و KATZ النظام المفتوح

---

(1) ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، ط$_2$،الجزائر، 1998، ص. 39.

(2) د.أحمد حسين على حسين، مرجع سبق ذكره ص.19.

يكمن في مجموعة العناصر الخاصة مميزة ومركبة بحيث أن أي تغيير يحدث في إحدى عناصره يؤدي إلى ردود فعل التشويه في كل العناصر الأخرى[3].

ب- **النظــام المغلــق:** النظام المغلق هو ذلك النظام الذي لا يوجد أي تفاعل بينه وبين البيئة التي يعمل فيها، لذلك لا يتأثر هذا النظام بالتغيرات التي تحدث في الظروف البيئية.

2-3- التصنيف حسب هيكلها الأساسي:

أ- **النظــم البسيطــة:** وهي نظم سهلة التحكم والتفسير والتشكيل.

ب- **النظــم المعقــدة:** وهي النظم التي يتطلب التحكم فيها ووصفها مجهودات معتبرة[1].

وتجدر الإشارة هنا إلى أن درجة بساطة وتعقيد النظام تتوقف على عدد النظم الفرعية التي يتضمنها وعلى درجة تنوع وتعدد العلاقات والمعاملات بين هذه النظم الفرعية. و بالتالي يجب أن يكون هناك فهم كامل للعلاقات المتشابكة داخل النظم المعقدة حتى يمكن إدارة وتشغيل هذه النظم. فلا شك أن إدارة وتشغيل نظام معقد للمعلومات ستكون أصعب بكثير من إدارة وتشغيل نظام بسيط للمعلومات.

2-4- التصنيف حسب درجــة التأكد[2]:

أ- النظم الاحتمالية: هي تلك الأنظمة التي لا يمكن التنبؤ بالحالات التي سيكون عليها إلا باستخدام الاحتمالات. بمعنى أنه لا يمكن أن يعرف على وجه لتحديد ما سيكون عليه رد فعل النظام أو مخرجاته نتيجة لحدوث ظروف معينة.

ب- **النظــم المحــددة:** يكون النظام محددا إذا أمكن معرفة على وجه التحديد، ما ستكون عليه حالة النظام ومخرجاته،استجابة لمجموعة محددة من المدخلات. وتعتبر النظم الآلية من أفضل الأمثلة على النظم المحددة حيث يكون معلوم على وجه التحديد ما ستكون عليه المخرجات بناءا على المدخلات المستخدمة.

---

(3) د. عبد الرزاق بن حبيب، مرجع سبق ذكره، ص.5.

(1) ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص.40.

(2) د. أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص.21.

3- خصائـــص النظـــام:

3-1- المـــوارد:

لابد أن تتوافر لأي نظام البنية الأساسية المكونة له والمتمثلة في مجموعة الموارد المتاحة للنظام. فعلى سبيل المثال يمكن تصنيف موارد نظام المعلومات المحاسبي الذي سيتم التطرق له بالتفصيل لاحقا نظرا لأهميتة إلى أربعة موارد هي:

أ - المهمـــات.

ب- الأجهـــزة.

ج - الأفـــراد.

د - الأمـــوال.

3-2- الأهـــداف:

يرتبط وجود النظام، أي نظام بوجود هدف معين، أو مجموعة من الأهداف يراد تحقيقها من وجود النظام. فأهداف النظام هي المبرر الأساسي لاستمرار وجوده، كما أنها من أهم العوامل المحددة لكيفية تنسيق وتشغيل الموارد المتاحة للنظام.

فأهداف النظام هي التي تحدد طريقة عمله وكيفية تنظيم و إدارة واستخدام الموارد المتاحة له والتنسيق فيها بينها بما يضمن تحقيق هذه الأهداف[1].

3-3- البيئـــة والحـــدود:

تتمثل بيئة النظام في المجال المحيط به والمجتمع الذي يعمل فيه ويتفاعل مع وحداته ونظمه الأخرى [2]. أوهي كل العناصر والعوامل المؤثرة في النظام والتي لا تخضع لسيطرة أو رقابة النظام[3].

أما حدود النظام فتتمثل في الخطوط المحددة للنظام وتفصله عن البيئة التي يعمل فيها، وبصفة عامة غالبا ما يصعب تحديد حد فاصل بين البيئة والنظام، وبين حدوده، لأنه لا يمكن التحديد القاطع للنقاط التي ينتهي عندها النظام وبداية البيئة التي يعمل فيها.

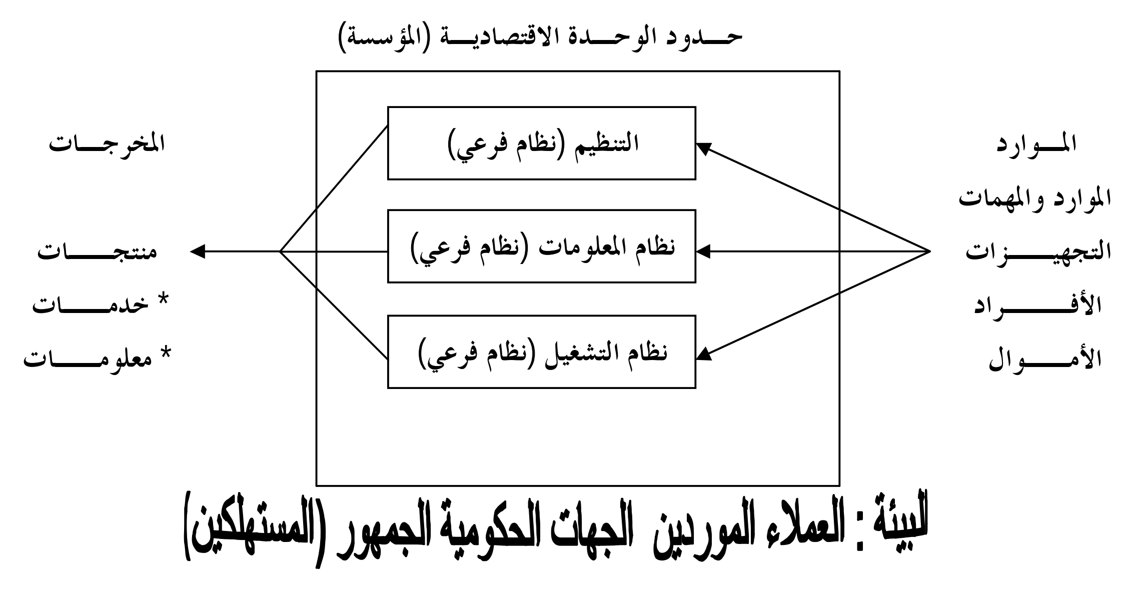
إلا أنه من ناحية أخرى لابد من وجود حدود واضحة للنظام لأنها هي التي تحدد أنواع المدخلات والمخرجات التي تتدفق بين النظام وبين البيئة التي يعمل فيها، لذلك عادة ما يفترض وجود حدود واضحة للنظام تظهر كوحدة متميزة في البيئة التي يعمل فيها. و عادة ما يتم تحديد حدود النظام بالرجوع إلى الأهداف التي يراد تحقيقها من وجوده.

ويظهر الشكل التالي خصائص الوحدة الاقتصادية كنظام في مجال الأعمال:

شكل رقـــــم (1-2) : الوحدة الاقتصادية في مجال الأعمال كنظام.

الأهـــــداف:
تعظيم الأرباح،تخفيض التكاليف،
تقديم أفضل الخدمات للعملاء ... إلخ

[1] د.أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص. 15.
[2] د. أحمد حسين علي حسين، نفس المرجع السابق، ص. 15.
[3] د.كمال الدين الدهراوي، سمير كامل، مرجع سبق ذكره، ص. 9.



المصدر: أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص. 14.

II- المؤسســـة والنظـــم:

1- المؤسســـة كنظـــام مفتـــوح:

إن أخذ محيط المؤسسة بعين الاعتبار كعنصر هام في التحليل إذ يتفاعلان بشكل متبادل وبحركة مستمرة وتغيرات متواصلة تحدد حياة المؤسسة، بمدى قدرتها على مسايرة هذه الحركة، والتأقلم مع الحالات الجديدة باستمرار.

وحسب اتجاه Von.BERTALANFFY فالمؤسسة كمنظمة تعتبر في نفس الوقت هيكلا اجتماعيا، واقعيا، وكمتعامل اقتصادي، وتتمتع بخصائص تنظيمية. وبواسطة المفاهيم المستعملة والمتطورة في النظرية العامة التنظيمية يمكن وصفها كنظام مفتوح ومعنى هذا أن المؤسسة نظام[1]:

---

(1) ناصر دادي عدون، مرجع مسبق ذكره، ص. 43.

أ- لأنها مكونة من أقسام مستعملة مجمعة حسب هيكل خاص بها.

ب- لأنها تملك حدودا تمكنها من تحديدها وتفصلها عن المحيط الخارجي.

ج- هي نظام مفتوح لأنها تتكيف بوعي مع تغيرات المحيط بفعل القرارات المتخذة من طرف مسيرها بواسطة نشاطات أعضاءها.

وهذا المنظور إنما يأتي من واقع أن المؤسسة من بين أهدافها البقاء، والاستمرار في ضوء معطيات البيئة التي تعيش فيها، فهي تعمل على اخذ هذه المعطيات، وتحليلها، والتكيف معها من خلال عملية التأثير والتأثر في البيئة التي تحيط بها وتنمو من خلالها وذلك لما تحمله من شروط البقاء.

1-1- خصائص النظام المفتوح[2]:

1-1-1- بيئة النظام: دراسة هذه البيئة تساعد على التأكد من فعالية النظام من حيث التفاعل معها.

1-1-2- التغذية العكسية: حيث أن النظام يتلقى معلومات داخلية، يوجهها ويقيمها ويستعملها في المراقبة الذاتية،ومراقبة سير عمليات المدخلات والمخرجات لتقليص الانحراف عن الأهداف.

1-1-3- استمرارية النشاط ودورانه:

حيث أن مخرجات النظام تجر إيرادات تمكن من إدخال مدخلات أخرى في شكل دوري، يساهم في استمرارية العمل.

1-1-4- التأثير السلبي:

لما كان يعمل دوريا، فإن الجوانب التي يتكرر فيها الإحساس بالحاجة هي مواقع للتأثير السلبي، وجب سدها من أجل التكيف وبالتالي الاستمرار.

1-1-5- الاستقرار والتوازن الحركي:

---

[2] بولقصيبات محفوظ، دور نظام تكاليف الأوامر في الرقابة، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، مارس 2002 ص. 18.

فمع تعدد تدفقات النظام، وجب المحافظة على أجزاء النظام، والعلاقة بينهما، بحيث يتحقق التكيف مع البيئة بشكل يحافظ على التوازن الداخلي للنظام.

1-1-6- التوســع:

وهذا باتجاه النظام إلى الجهة المعاكسة للمؤسسة ولو بدون حاجة لذلك.

1-1-7- تــوازن أنشطة الصيانــة والتكيــف.

1-1-8- تعــدد سبــل تحقيــق الأهــداف:

وذلك في إطار مبدأ وحدة النهاية ووحدة الهدف.

2- مميــزات المؤسســة كنظــام مفتــوح:

مكونات نظام معين هي عناصر متفاعلة فيما بينها وهي بدورها يمكن أن تعتبر كأنظمة فرعية متأثرة فيما بينها والأنظمة الفرعية تضم ضمن حقل من العلاقات بواسطة الأهداف الأفقية والعمودية التي تحدد حسب ضرورة الانسجام[1].

وتتمثل الأهداف الأفقية في كل الأهداف الإنتاجية والمالية وأهداف البيع والأهداف الخاصة بالموارد البشرية وقد تسمى بأهداف التأطير.

أما الأهداف العمودية فتتمثل في أهداف البرامج، وعند توزيع أحد منها يتوزع إلى أهداف خاصة بالأنظمة الفرعية لمستويات مختلفة ضمن علاقة هرمية.

وهذان النوعان من الأهداف الأفقية والعمودية، هما اللذان يحددان مجموعة العلاقات بين الأنظمة الفرعية المكونة للنظام الكلي. و يمكن لهما أن يكونا نظامين فرعيين في المؤسسة.

3 _ الأنظمــة الفرعيــة:

---

(1) ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص.44.

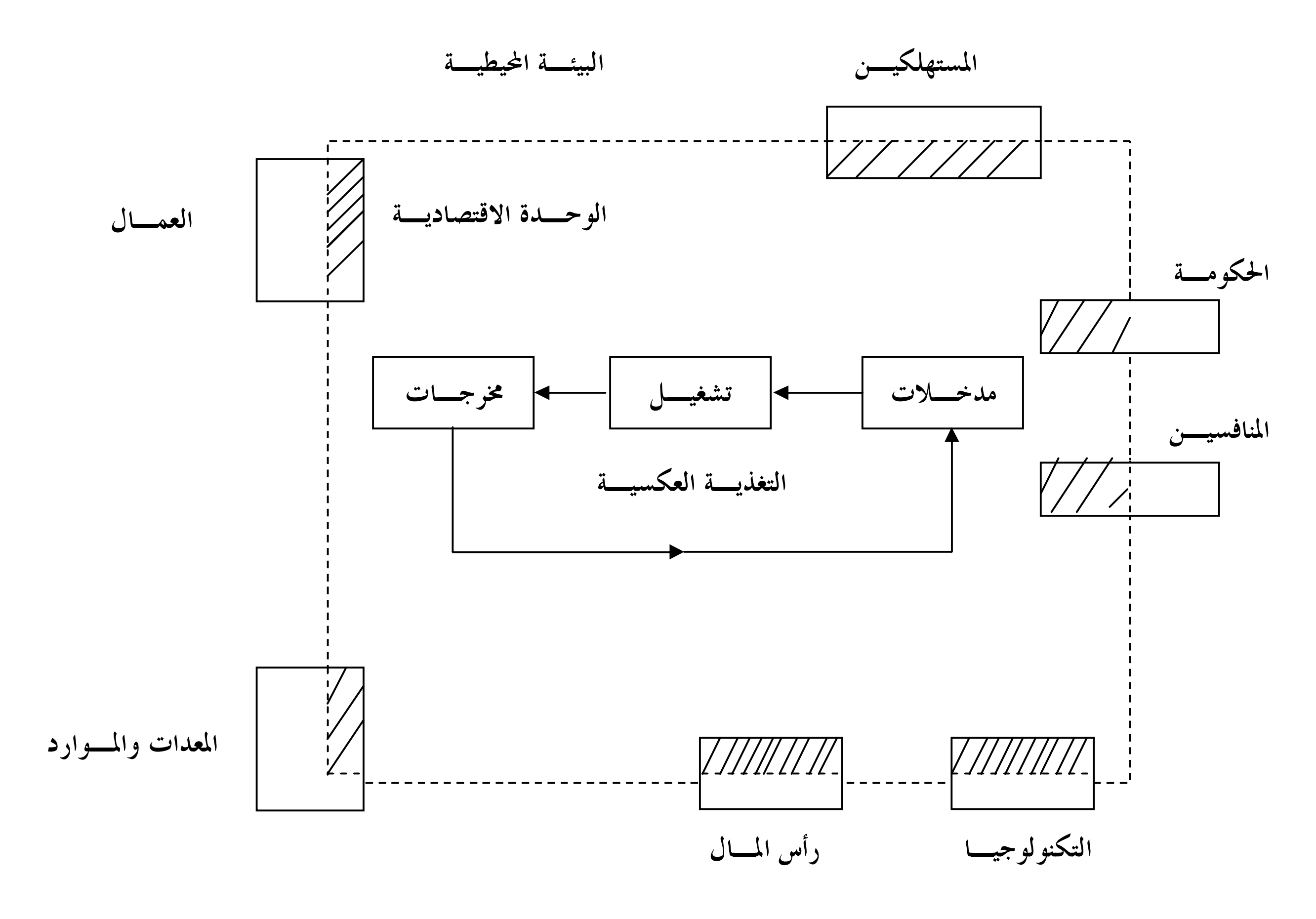
غالبا ما يتكون النظام من مجوعة من النظم الفرعية لهما نفس خصائص النظام الأساسي ولكنها تعمل كنظم مستقلة ومتخصصة في عمل أو وظيفة معينة. تساهم، في تحقيق أهداف النظام الأساسي ككل[1].

و يساعد التحديد الواضح للنظم الفرعية على تحديد الهيكل الأساسي للنظام بالإضافة إلى إيجاد قنوات للاتصالات ممثلة للمعاملات بين النظم الفرعية، وما يترتب على ذلك من تدفق للموارد بين هذه النظم. وبذلك يسهل إدارة وتشغيل النظام الأساسي ككل، بالإضافة إلى إمكانية تركيز عمليات الرقابة وتقييم الأداء على أجزاء معينة من النظام.

والشكل التالي يوضح الوحدة الاقتصادية طبقا لمدخل النظم.

[1] أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص. 17.

شكــل رقــم (1-3) : الوحــدة الاقتصاديــة طبقــا لمدخــل الأنظمــة.



المصدر: د. كمال الدين الدهراوي، د.سمير كامل مرجع سبق ذكره، ص. 10.

III- نظـــم المعلومـــات بالمؤسســـة:

1- نظـــم المعلومـــات:

1-1- مفهـــوم نظـــام المعلومـــات:

من خلال ما سبق اتضح أن المؤسسة عبارة عن نظام مفتوح، يمثل كلا من مجموعة أنظمة تحتية تتبادل بداخلها جملة معلومات، يصطلح على تسمية هذا الأخير نظام المعلومات والذي يعرف على أنه " ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة متجانسة، ومترابطة من الأعمال والعناصر والموارد تقوم بتجميع وتشغيل، وإدارة ورقابة، البيانات بغرض إنتاج وتوصيل معلومات مفيدة لمتخذي القرارات من خلال شبكة من القنوات وخطوط الاتصال "[1].

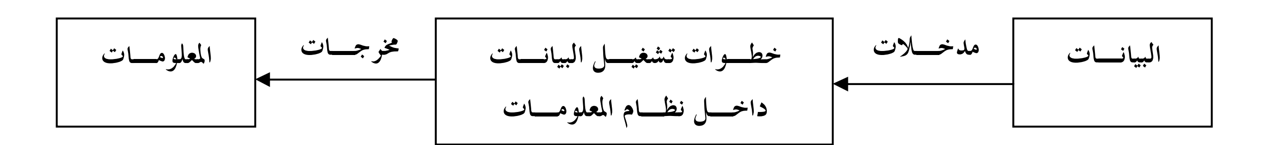
كما يعرف نظام المعلومات بأنه إطار يتم من خلاله تنسيق الموارد (البشرية والآلية)لتحويل المدخلات (البيانات) إلى مخرجات (المعلومات) لتحقيق أهداف المؤسسة.

1-2- العناصـــر المكونـــة لنظـــام المعلومـــات:

أ- المعلومـــات:

هي النتائج من نظام المعلومات ويجب التمييز بين البيانات والمعلومات، فالبيانات هي حقائق أولية وأرقام. وإذا ما جمعت معا فإنها تمثل المدخلات لنظام المعلومات، وأما هذه الأخيرة فإنها تتكون من بيانات تم تحويلها وتشغيلها لتصبح لها قيمة حيث تفيد في تحقيق الأهداف.

والشكل التالي يظهر العلاقة بين البيانات والمعلومات:



ب _ النظـــام:

---

[1] محمد الفيومي، أحمد حسين، تصميم وتشغيل نظم المعلومات المحاسبة، مكتبة الإشعاع، مصر 1998، ص. 09.

هو إطار عام متكامل يحقق عدة أهداف، فهو يقوم بتنسيق الموارد اللازمة لتحويل المدخلات إلى مخرجات. وهذه الموارد تتراوح من المواد إلى الآلات وعناصر الطاقة الإنتاجية وذلك حسب نوع النظام.

ج _ شبكـــة النظام:

يمثل نظام المعلومات شبكة اتصالات لأنه يقدم المعلومات لنقاط عديدة، وهو يمكن من تدفق المعلومات لكافة الأماكن في الوحدة الاقتصادية وحتى خارجها.

د _ الأهداف:

يهدف نظام المعلومات في المؤسسة إلى تحقيق ثلاثة أهداف أساسية هي:

- يقدم معلومات لأغراض اتخاذ القرارات.
- تقديم المعلومات التي تساعد في إجراء العمليات اليومية.
- تقديم المعلومات اللازمة عن مدى تحقيق الإدارة لمسؤوليتها.

ويتم خدمة المستخدمين الداخلين والخارجين عن طريق توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ العمليات.

هـــ _ المـــوارد:

و يتطلب نظام المعلومات بعض الموارد للقيام بوظائفه وهذه الموارد تتمثل في البيانات، المهمات، المعدات، الأفراد والتمويل. يتميز نظام المعلومات باتساع نطاقه، و يتدخل في كل المستويات المكونة للهيكل التنظيمي للمؤسسة ومن أهم أسباب نجاح هذا الأخير هو اكتساب نظام فعال للمعلومات.

و من أهم نظم المعلومات بالمؤسسة نجد نظام المعلومات الإدارية وسوف نتطرق إليه بنوع من التفصيل خدمة لموضوع الدراسة.

2- نظـــام المعلومـــات الإداريـــة:

2-1- مفاهيم عامة حول نظم المعلومات الإدارية:

إن الطابع الشمولي لهذا النظام، أدى إلى عدم تحديد مفهوم دقيق له إلا أننا يمكن إبراز أهم التعاريف لهذا النظام كما يلي:

يعرف نظام المعلومات الإدارية على أنه نظام منهجي محتسب قادر على تكامل البيانات من مصادر مختلفة بقصد توفير المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات الإدارية[1].

كما يعرف نظام المعلومات الإدارية على أنه " مجموعة منظمة لوسائل توفر معلومات عن الماضي والحاضر والتنبؤ فيما يتعلق بالأنشطة وعمليات المنشأة، وأيضا لما يحدث في بيئتها الخارجية. وهي تؤدي إلى تدعيم وظائف التخطيط والرقابة، والعمليات المنظمة من خلال ما توفره من معلومات في توقيت مناسب لصانع القرار"[2].

يوجه نظام المعلومات الإدارية لأغراض استعمال البيانات لإنتاج المعلومات الإدارية، وينبغي أن يكون لنظام المعلومات الإدارية القدرة على دمج وتخليص البيانات لإنتاج معلومات مناسبة للإدارة بغرض تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة أو المشروع[3].

---

(1) د.جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية اتخاذ القرارات، دار هومة، الجزائر، 2002، ص. 34.

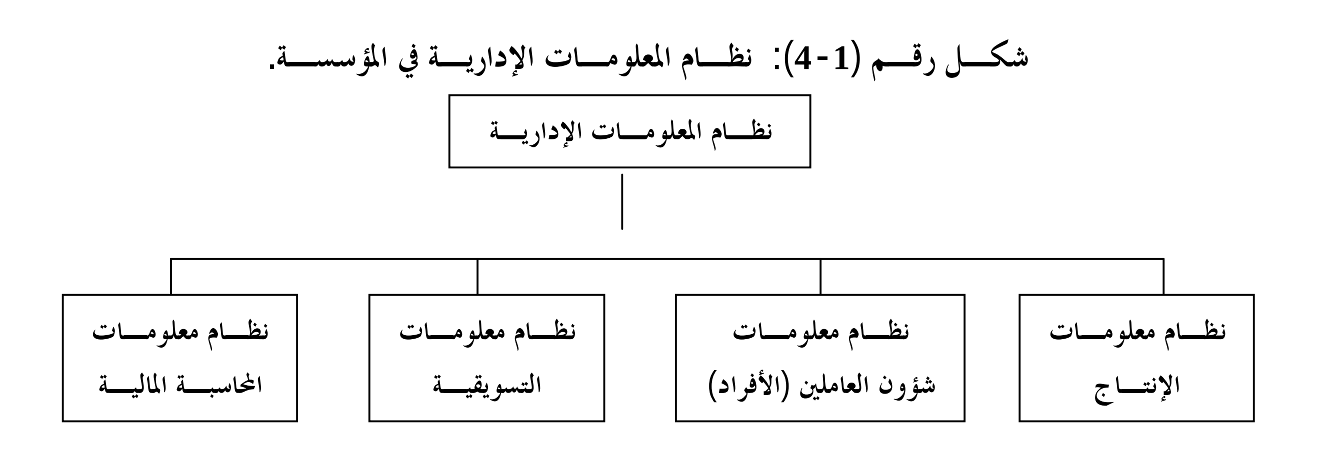
(2) إبراهيم سلطان، نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص. 252.

(3) كمال الدين الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص. 45.

إن تصميم نظام المعلومات الإدارية يتطلب منهجية علمية بداية بعملية البحث عن المعلومات مرورا بتحليلها بشكل يساعد على التصميم، وصولا إلى عملية تطبيق النظام المصمم وتصحيح الأخطاء الممكن ملاحظتها.

ويمكن توضيح نظام المعلومات الإدارية والنظم الفرعية له من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (1-4): نظام المعلومات الإدارية في المؤسسة.



من خلال هذا الشكل يتبن لنا أن هذا النظام (نظام المعلومات الإدارية) تكمن أهمية في المؤسسة من خلال مكوناته المتمثلة في الأنظمة الفرعية (التحتية) حيث نتناول كل نظام على حدى.

2-2- النظم الفرعية لنظام المعلومات الإدارية:

1- نظام معلومات الإنتاج:

تشتمل عملية الإنتاج تنفيذ أنشطة جلب مختلف عوامل الإنتاج أو مدخلات العملية الإنتاجية وتحويلها إلى مخرجات في محيط معقد. و يجمع عدة أنشطة متناسقة وموجهة إلى نفس

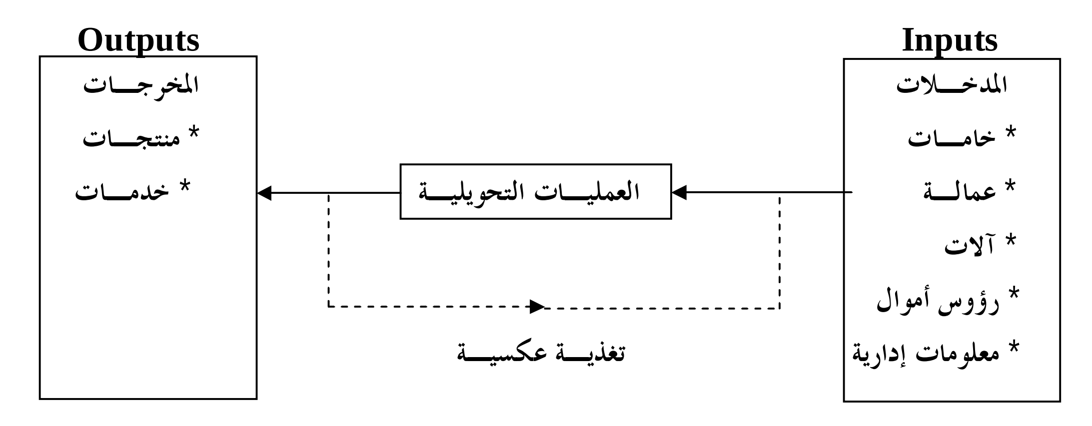
الهدف وتعتبر إدارة الإنتاج والعمليات مجموعة أنشطة من تخطيط، تنظيم، توجيه، قيادة ومراقبة التي تتعلق بعملية الإنتاج. ويعرف نظام معلومات الإنتاج بنظام العمليات والإنتاج.

1-1- مفهــوم نظــام العمليــات والإنتــاج:

يمكن تعريفه على أساس أنه عبارة عن نشاطات منسقة من أجل تحقيق إنتاج سلع وخدمات ذات قيمة. انطلاقا من معالجة موارد أو مدخلات في صيغتها الخام[1].

كما يسهر نظام العمليات والإنتاج على التنسيق مع مختلف الوظائف في المؤسسة على تحقيق عدد من الأهداف التي تعتبر في الواقع عامة وهي لدى كل مؤسسة تحاول البقاء والاستمرار في ظل الظروف العامة لمحيطها ويمكن تلخيص نظام العمليات والإنتاج في الشكل التالي[2]:

شكــل رقــم (1-5): نمــوذج مبســط لنظــام العمليــات والإنتــاج.



المصدر:محمد توفيق ماضي، إدارة الإنتاج والعمليات،ص.12.

1-2- مكونـات نظام العمليات والإنتاج:

(1) محمد توفيق ماضي، إدارة الإنتاج والعمليات، الدار الجامعية،مصر، 1998، ص. 11.

(2) د. سونيا محمد البكري، إدارة الإنتاج والعمليات مدخل النظم، الدار الجامعية،مصر، 2001، ص.20.

أ- المدخـــلات: تتمثل في مختلف عناصر الإنتاج المادية والبشرية إلى جانب مدخلات المعلومات، وهي عبارة عن مدخلات بيئية وتسويقية، وهي تساهم في إمداد إدارة الإنتاج والعمليات بالمعلومات الضرورية.

ب- العمليات التحويلية: وهي عملية مزج عناصر الإنتاج في إطار منظم قصد الوصول إلى تحقيق الأهداف.

ج- المخرجات: هي الصيغة النهائية لنواتج عملية التحويل والحصول على منتجات سواء كانت سلع أو خدمات.

د _ التغذيـــة العكسيـــة: وتكون بهدف القيام بالإجراءات التصحيحية والمراقبة الذاتية للنظام في الوقت المناسب.

و تجدر الإشارة هنا إلى أن هناك أنظمة إنتاجية مختلفة أهمها:

- نظام الإنتاج الضخم أو المستمر.
- نظام الإنتاج المتقطع.
- نظام الإنتاج بالطلبيات وغيرها.

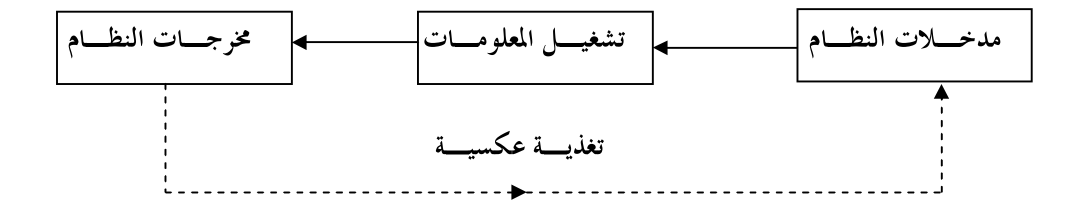
2- نظـــام معلومـــات الأفـــراد (نظام معلومات الموارد البشريـــة):

يحتل العنصر البشري أهمية كبيرة في المؤسسة نظرا لما يقدمه لهذه الأخيرة من جهد عضلي، أو فكري بهدف تحقيق أهدافها ويمكن النظر إلى إدارة الموارد البشرية على أنها مجموعة الأنشطة المرتبطة بأفراد المؤسسة، على هذا الأساس وجب توفير نظام لتسيير هذا العنصر الهام، ويقصد بمفهوم النظام في هذه الحالة "وضع نماذج تتضمن علاقات مشتركة بين عدة أجزاء والأفراد في المؤسسات نظرا لتأثره بالبيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة وهو ما يطلق عليه بالنظام المفتوح"[1].

[1] صلاح الدين محمد عبد الباقي، السلوك الإنساني في المنظمات، الدار الجامعية،مصر، 2000، ص. 11.

وبهذا تتضح أهمية نظام معلومات الموارد البشرية، الذي يمكن إبرازه من خلال الشكل التالي[2]:

شكل رقم (1-6): نموذج مبسط لنظام معلومات الموارد البشرية.



2-1- مكونات نظام معلومات الموارد البشرية:

أ- المدخلات: هي معلومات متعلقة بالأفراد في شكلها الخام تقدم في مرحلة التصنيف والمعالجة.

ب - العمليات: وهي تصنيف ومعالجة البيانات الواردة وتحويلها إلى معلومات جاهزة للاستعمال.

ج - المخرجات: هي معلومات جاهزة للاستعمال أو هي الناتج النهائي للعمليات التي تمت حتى الآن، حيث تعمل على الرفع من كفاءة وفعالية أداء العنصر البشري بالمؤسسة.

و من أهم المعلومات نجد: معلومات حول استقطاب العاملين، معلومات تحليل وتقييم الوظائف والبرامج، ومعلومات خاصة بتخطيط القوى العاملة.

2 _ 2 _ النظم الفرعية لنظام معلومات الموارد البشرية:

أ- نظام الأجور: بحيث يعمل هذا النظام على التوفيق بين الأجر وثقل الوظيفة الممارسة من طرف المسؤولين، وفقا لهيكل محدد مع الأخذ بعين الاعتبار العلاوات والمكافئات والمنح.

[2] صلاح الدين محمد عبد الباقي، نفس المرجع السابق، ص. 11.

ب- نظـــام الحوافـــز: يعتبر نظام الحوافز بمثابة الوسائل المختلفة التي تستخدمها الإدارة لحث العمال وتشجيعهم على زيادة الإنتاج بشكل وبآخر الوصول إلى مستوى ما هو مخطط له[1].
كما يعمل نظام الحوافز على المكافأة نتيجة الرفع والتمييز من خلال فعالية الأداء للعمال[2].

ج- نظـــام التدريـــب والتكويـــن: و يعمل هذا النظام على تدريب الموظفين الجدد أو الذين مستهم الترقيات إلى مستوى أعلى، بهدف مسايرة متطلبات المناصب الموكلة لهم، كما يهتم التكوين تطوير معارف الموظفين على مستويات التسيير ومواكبة التغيرات الحاصلة في المحيط.

3- نظـــام المعلومـــات التسويقيـــة:

3-1- مفهـــوم نظـــام المعلومـــات التسويقيـــة:

يعرف نظام المعلومات التسويقية على أنه: " مجموعة من الجهود المشتركة بين جميع العاملين بالمنظمة لجمع وتحليل وتصنيف ونشر المعلومات الخاصة باتخاذ القرارات لعمليات التخطيط والتنفيذ والرقابة التسويقية وتحسينها "[3].
كما يمكن تعريفه على أنه: " النظام الذي يتكون من الأفراد والمعدات والإجراءات لجمع، ترتيب، تحليل، تقييم وتوزيع المعلومات المطلوبة في الوقت المناسب والدقة المناسبة إلى متخذي القرارات التسويقية "[4].

و تجدر الإشارة إلى أن نظام المعلومات التسويقية لا يعمل منعزلا عن أنظمة المعلومات الأخرى بالمؤسسة (مثل نظام معلومات الإنتاج، نظام معلومات الأفراد...) إذ تمثل نواتج هذا النظام مدخلات الأنظمة الأخرى.

---

(1) د.صلاح بيومي، حوافز الإنتاج في الصناعة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر،1982،ص.08.
(2) أحمد ماهر، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية،مصر،1999،ص.236.
(3) د.عبد السلام أبو قحف،التسويق من وجهة نظر معاصرة،ط1، مكتبة و مطبعة الإشعاع الفنية،مصر،2001،ص.141.
(4) د.فهد سليم الخطيب،محمد سليمان عواد، مبادئ التسويق مفاهيم أساسية،ط1، دار الفكر للطباعة و النشر،مصر،2000،ص.26.

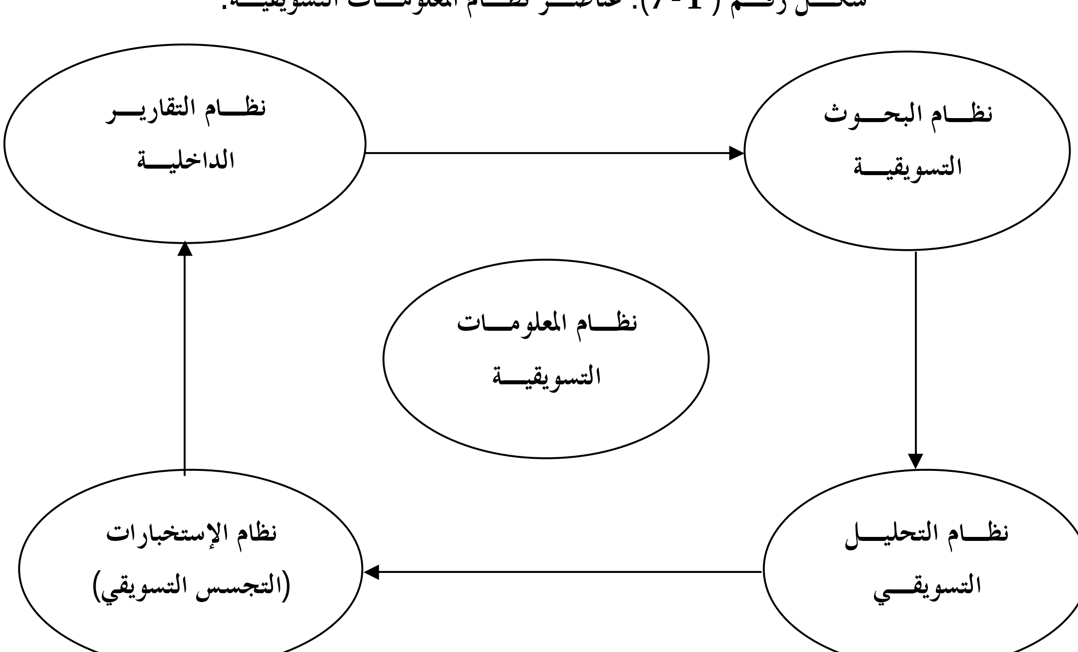
و يستمد نظام المعلومات التسويقي البيانات من أربعة مصادر فرعية هي السجلات الداخلية، الاستخبارات التسويقية، البحث التسويقي، ونظم دعم القرار التسويقي.

و تتجلى أهمية هذا النظام من خلال حاجة المؤسسة إلى السرعة لاتخاذ القرارات المناسبة والسليمة.كذا تسيير جهود التسويق التي أصبحت أكثر اتساعا وتشعبا، فيوفر للمؤسسة المعلومات المفيدة والحديثة والدقيقة وتحقيق فعالية أكبر في الأداء(1).

3-2- مكونـــات نظـــام المعلومـــات التسويقيـــة:

يمكن توضيح مكونات نظام المعلومات التسويقية من خلال المخطط التالي:

شكـــل رقـــم (1-7): عناصـــر نظـــام المعلومـــات التسويقيـــة.



Source: Jolibert et Dubois, Le Marketing fondement et pratique, Economica,Paris, 1998, p.162.

أ- نظـــام البحـــوث التسويقيـــة:

(1) طارق الحاج وآخرون، التسويق من المنتج إلى المستهلك، دار الصفاء، الأردن، 1997، ص. 36.

يمكن تعريف نظام البحوث التسويقية على أنه تصميم، جمع، تحليل وتقرير منظم للبيانات والنتائج المرتبطة بوضع تسويقي محدد بغرض معرفة التهديدات و الفرص، و منها تزويد المؤسسة ببيانات تفيد في عملية اتخاذ القرارات التسويقية.نظام البحوث التسويقية هو نشاط ذو وجهين وينفذ في العديد من المشروعات ويشمل هذا النظام على ما يلي[1]:

- تجميع بيانات حالية تصف كل أجزاء عملية التسويق.
- تقديم النتائج إلى الإدارة في صورة تسهل عملية اتخاذ القرار.

ب- نظـــام الاستخبـــارات التسويقيـــة (التجســـس التسويقـــي):

يمكن تعريف نظام الاستخبارات التسويقية بأنه أسلوب أو طريقة بمقتضاها يتمكن مدير التسويق من فحص ومعرفة التغيرات التي تحدث في كل من البيئة التسويقية الخارجية العامة والخاصة بصفة دائمة ومستمرة ومتجددة[2]. كما يهتم هذا النظام بنشر معلومات لتوجيه وإعلام المؤسسة إلى ما يحصل من تطورات جديدة في الأسواق.

ج- نظـــام التقاريـــر الداخليـــة: بحيث ترجع هيئة التسويق إلى تقارير الهيئات الأخرى بالمؤسسة، قصد التعرف على نقاط القوة والضعف ومراعاتها في مواجهة التهديدات واستغلال الفرص في البيئة المحيطية[3].

د- نظام التحليل التسويقي: حيث يستخدم مختلف النماذج الإحصائية والرياضية في تحليل العلاقات بين مختلف المتغيرات التسويقية واستعمالها في التنبؤ المستقبلي.

IV- نظـــم المعلومـــات المحاسبية في المؤسسة:

نظرا لأهمية نظم المعلومات المحاسبية وعلاقتها بالموضوع محل الدراسة، ارتأينا إعدادها على أساس فرع مستقل وذلك بهدف توسيعها والتطرق لها بشكل من التفصيل.حيث يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبية بأنه ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري في الوحدة

---
(1) د. قحطان العبدلي، د.بشير العلاق،التسويق أساسيات ومبادئ، دار زهران، عمان، 1999، ص. 288.
(2) د.عبد السلام أبو قحف، مرجع سبق ذكره، ص. 153.
(3) إسماعيل السيد، أساسيات بحوث التسويق، الدار الجامعية،مصر، 2000، ص. 37.

الاقتصادية في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل الوحدة الاقتصادية ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل الوحدة الاقتصادية.

ويعتبر نظام المعلومات المحاسبي من أهم وأكبر النظم الفرعية المكونة لنظام المعلومات الإداري، حيث يتصف بالشمولية ويمتد إلى كل نشاط الوحدة الاقتصادية ويوفر المعلومات المفيدة للمؤسسة(1).

و في كل المستويات الإدارية يمكن التميز بين نظامين للمعلومات في المؤسسة هما: نظام معلومات المحاسبة العامة (المحاسبة المالية) و نظام معلومات المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف)، ولكل نظام دور خاص وهام ويمكن توضيحه من خلال العناصر التالية:

IV-1- نظـــام معلومات المحاسبة العامة:

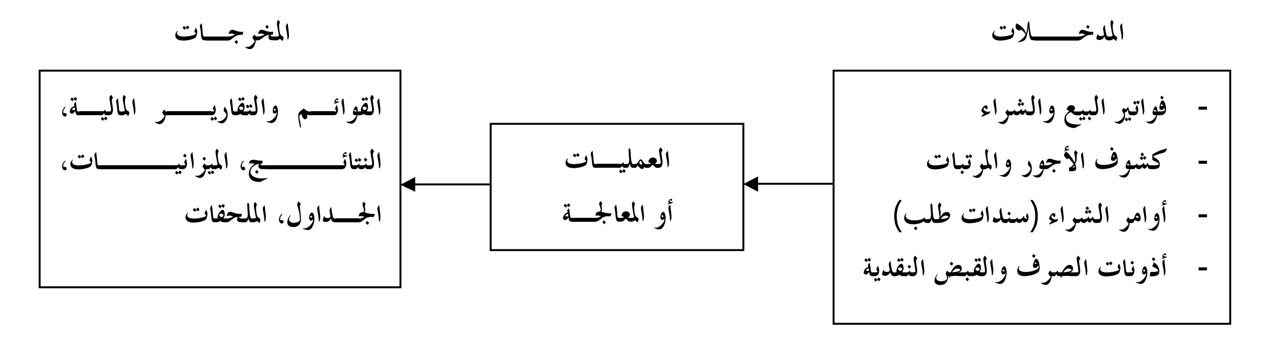
يعرف البعض المحاسبة بأنها نظام لتتبع الأحداث المالية في حياة المؤسسة بطريقة تمكنها من التقرير عن مركزها المالي والأنشطة التي قامت بها.حيث تتسم المحاسبة العامة بالشمولية باعتباره أحد الأنواع المهمة من المحاسبات، وربط المؤسسة بالمحيط نظرا لتركزها على تسجيل العمليات التاريخية ذات العلاقة بموجودات المؤسسة وذلك من خلال مدخلات ومخرجات عديدة ومتنوعة حيث تعمل مشتركة بهدف توفير المعلومات لمختلف الأطراف سواء كانوا داخليين أو خارجيين. ويمكن تعريف نظام معلومات المحاسبة العامة على أنه شبكة اتصال رئيسية متكاملة، مكونه من مجموعة عناصر مادية (سجلات، مستندات، آلات... إلخ) ومعنوية (جهد العاملين، إلخ) التي تهدف مشتركة إلى مد الإدارة والأطراف المهتمة بالمؤسسة بالمعلومات اللازمة حول سير وقياس النتائج والمتابعة بصفة عامة(2).

(1) أحمد بسيوني شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص. 62.

(2) السيد عبد المقصود ديبان، محمد الفيومي، تصميم نظام المعلومات المحاسبي، مؤسسة شهاب الجامعة، 1993، ص. 04.

والشكل الموالي يوضح نظام معلومات المحاسبة العامة بطريقة مبسطة:

شكل رقم(1-8): نظام معلومات المحاسبة العامة.



IV-1-1- مكونات نظام معلومات المحاسبة العامة:

من خلال الشكل السابق يمكن توضيح عناصر نظام معلومات المحاسبة العامة كما يلي:

أ- المدخلات: وتتمثل في البيانات ومختلف الوثائق التي تتدفق من خلال نظام معلومات المحاسبة العامة وتختلف هذه الوثائق باختلاف طبيعة ونشاط المؤسسة وأهمها: فواتير البيع والشراء، كشوف الأجور والمرتبات، سندات الطلب، أذونات الصرف والقبض النقدية، وثائق الشحن ... إلخ.

وتأتي هذه المعلومات من ثلاث مصادر رئيسية هي[1]:

- الأنشطة الاقتصادية مع الأفراد أو المؤسسات الأخرى.
- أنشطة المؤسسة الداخلية.
- التغذية العكسية التي تتمثل في ناتج القرارات الإدارية والتي تفيد في تحسين كفاءة العمليات في هذا النظام.

ب _ العمليات (المعالجة): تتلخص العمليات في التسجيل باليومية، وترحيلها إلى دفتر الأستاذ وتبويبها، ثم إعدادها بغرض حساب النتائج وإعداد الميزانيات.

[1] د.كمال الدهراوي، د.كمال السيد، مرجع سبق ذكره، ص.47.

ج _ **المخرجـــات:** باعتبار الهدف الأساسي لنظام المعلومات المحاسبي وبالخصوص نظام معلومات المحاسبة العامة هو تقديم المعلومات المالية للمسيرين ومتخذي القرارات بصفة دقيقة وسريعة وملائمة، نجد مخرجات هذا النظام على شكل تقارير ونتائج مثل: الميزانيات (افتتاحية، ختامية)، جدول حسابات النتائج، ميزان المراجعة، موازنات المبيعات، تقارير الإنتاج وجرد المخزونات ... إلخ، وهذا حتى تكون المردودية و الاستفادة في أقصى مستوى لها.

IV-1-2- دور نظـــام معلومـــات المحاسبـــة العامة في اتخـــاذ القرارات:

لنظام معلومات المحاسبة العامة دور أساسي وفعال في مساعدة المسيرين على اتخاذ قرارات فعالة وسليمة انطلاقا مما يقدمه هذا النظام من مخرجات على شكل معلومات دقيقة ومركزة وشاملة، حيث يساعد كذلك على تحديد سياسة المتعاملين معها من موردين وزبائن وبنوك ومساهمين، كما له فضل في اتخاذ القرارات المتعلقة بسياسة الدفع والتحصيل والاستدانة ... إلخ

وعلى هذا الأساس يتضح جليا أن نظام المحاسبة العامة بالغ الأهمية لما له من دور على توفير المعلومات ذات الطابع الاقتصادي والمالي التي يستند عليها المســـير في اتخاذ القـــرار السليم خاصة في التنبؤ بقيم المتغيرات المستخدمة في نماذج اتخاذ القرارات المستعملة داخل المؤسسة[1].

IV-2- نظـــام معلومـــات المحاسبـــة التحليليـــة:

على عكس المحاسبة العامة التي تعمل على خدمة أطراف خارجية عن المؤسسة وأخرى داخلية، نجد المحاسبة التحليلية تتجه نحو التركيز أكثر على الأغراض الداخلية التي تتعلق بالتخطيط وإدارة مختلف الأنشطة وتقييم وحساب التكاليف للوحدات والأنشطة والمنتجات، معتمدة في ذلك على ما تقدمه المحاسبة العامة من معطيات ومعلومات بحيث تكون مخرجات نظام المحاسبة العامة مدخلات نظام المحاسبة التحليلية.

---

(1) عبد الرزاق محمد قاسم، نظام المعلومات المحاسبية المحسوبة، دار الثقافة،عمان،الأردن، 1998، ص. 231.

ويعرف نظام معلومات المحاسبة التحليلية على أنه "مجموعة الإجراءات المنتظمة لتسجيل وتحليل وتخطيط التكاليف المتعلقة بالأنشطة المختلفة والرقابة عليها طبقا لأسس وقواعد علمية وواقعية وعرض نتائج هذا لإجراءات بطريقة دورية ومنتظمة في شكل تقارير وملخصات ملائمة للأغراض الإدارية المختلفة "[1].

كما يعرف هذا النظام على أنه "وسيلة منظمة لتسجيل وتحليل البيانات الخاصة بالمؤسسة طبقا لأسس ومبادئ علمية، وعرض هده البيانات بطريقة منظمة ومحددة وذلك لتحقيق أهداف التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج بغرض التسعير، التخطيط والرقابة "[2].

و يتضح من هذا المفهوم ما يلي:

أ ـ إن لنظام المحاسبة التحليلية وظيفة رئيسية لها هدف مطلوب وهو ترشيد واستغلال الموارد المتاحة التي تتسم بندرتها، وهو هدف ضمني يتحقق من خلال ممارسة وظائف النظام.

ب ـ كما أن للنظام وظائف تحتية لها أهدافها الفرعية وهي[3]:

* حصر وتحليل بيانات التكاليف الفعلية.
* حساب تكاليف وحدات الأنشطة المتنوعة.
* الرقابة على أحداث ووقائع الأداء والإنفاق.
* تخطيط التكاليف للفترة القادمة.
* إعداد التقارير الخاصة أو الدورية عن مواقف التكاليف اتجاه فترات محددة أو مشاكل معينة أو بدائل مطروحة، وذلك بهدف إرشاد الإدارة عند اتخاذ قراراتها.

---

(1) محمد توفيق بليغ وآخرون،مبادئ محاسبة التكاليف، الدار العربية للنشر و التوزيع،مصر، ص. 22.

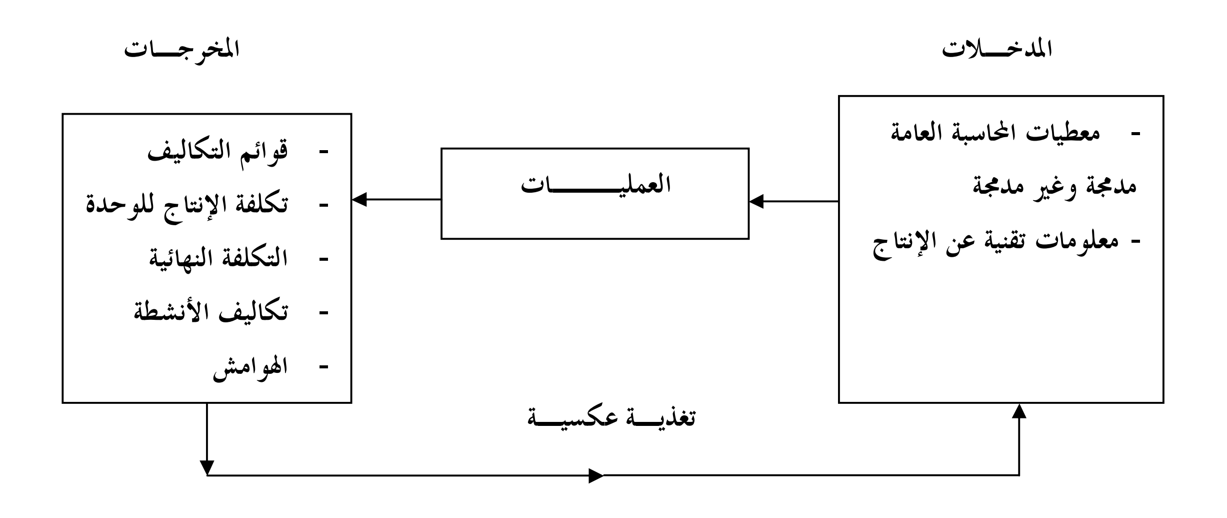
(2) محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية،مصر، 1982، ص.09.

(3) محمد توفيق بليغ وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 03.02.

و بذلك فإنه ينظر إلى هذا النظام على أنه يهدف إلى دراسة وحساب ومحاولة التحكم في التكاليف المختلفة من خلال تعامله مع جملة من المعطيات والبيانات التي تتم معالجتها بطريقة أو بأخرى لتعطي نتائج دقيقة في أوقات محددة ومناسبة.

ويمكن توضيح شكل مبسط لهذا النظام من خلال ما يلي:

شكـــل رقـــم (1- 9): نظـــام معلومـــات المحاســـبة التحليليـــة.



المصدر:محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف،ص.10.

IV -2-1- مكونـــات نظـــام المحاســـبة التحليليـــة[1]:

أ- المدخـــلات: تتكون في معظمها من مخرجات نظام معلومات المحاسبة العامة، أي مختلف الوثائق والبيانات والأسعار والكميات المنتجة وحركة المخزون وساعات العمل ودوران الآلات ... إلخ. ويضاف إلى ذلك مدخلات تقنية أخرى حول الآلات والمعدات والمسائل التنظيمية، كالأنشطة والوحدات والأقسام باعتبارها مراكز للتكاليف.

ب- المعالجـــة: يستعمل مختلف القائمين على هذا النظام مدخلاته السابقة ويعدلون فيها متى وجب ذلك (تكاليف مدمجة)، ويبعدون ما وجب إبعاده (تكاليف غير مدمجة).كما يعلمون على التوفيق

---

(1) بولقصيبات محفوظ، رسالة ماجيستير، مرجع سبق ذكره، ص. 27.

بين هذه المعلومات وصياغتها وفقا لمعايير وأسس مبررة، سواء في تقييم تكاليف الوحدات والأنشطة والمنتجات، أو في طرق حساب التكاليف المختلفة.

ج- المخرجـــات: يقدم نظام المحاسبة التحليلية جملة من المعلومات والبيانات ذات طابع دقيق وموضوعي وتفصيلي، مع ضرورة مراعاة الوقت الملائم والمناسب لذلك،ومن أمثلة ذلك نجـــــد

قوائم التكاليف، وحدات قياس التكاليف وطرق حسابها وتقدم كلها لأجال استعمالها في تحليل الانحرافات المختلفة والتنبؤات بالمستقبل والتحكم في التكاليف.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن نظام التكاليف قد تعامل مع معطيات عامة وقدم لنا معلومات دقيقة ومرنة ومحددة، عن كل نشاط أو منتوج أو وحدة بالمؤسسة، مما يساعد المسير على اتخاذ القرار السليم والمناسب والمدروس.

IV _ 2 _ 2 _ دور نظام معلومات المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات:

تسعى محاسبة التكاليف إلى خدمة مجموعة متعددة من الأهداف، ولقد كان أول هذه الأهداف هو تحديد تكلفة الإنتاج، إلا أنه ومع تطور الأنشطة الاقتصادية تعددت الحاجات والاستخدامات التي من أجلها تطلب بيانات التكاليف. الأمر الذي كان لزاما معه أن تتطور المحاسبة التحليلية لتصبح شريك الإدارة للقيام بوظيفتي التخطيط والرقابة حيث تمد الإدارة بالأدوات المحاسبية اللازمة لأداء الوظيفتين السالفتين وقد بلور النظام المحاسبي الموحد دور المحاسبة التحليلية كما يلي:

أ- إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج وعلى استخدام عوامل الإنتاج وذلك بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولية.

ب- توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام وغير التام أو تحت التنفيذ خلال دورة الاستغلال، وذلك بغرض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال ومردودية المؤسسة.

ج- توفير معلومات المحاسبة بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقا لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة.

د- المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات.

و يتضح أن مخرجات نظام المحاسبة التحليلية يتسم بالدقة والموضوعية و السرعة مما جعلها تعكس السلوك الحقيقي للتكاليف بالمؤسسة إذ يساعدها على تشخيص وضعيتها من خــــلال

معرفتها لمواطن القوة والضعف، كما يساعد من خلال مراقبتها للتسيير عن طريق حساب التكاليف. ومقارنة ما هو مقدر بما هو حقيقي وتحديد الانحرافات وتصححها والعمـــل على اتخــــــاذ القـــرارات السريعة والملائمة لتحقيق ضمان استمراريـــة المؤسســـة وتحقيقها لنسب معتبرة من الأرباح.

IV-2-3- أنظـــمة التكاليـــف المختلفـــة في المؤسســـات:

كما سبق الإشارة له سالفا قد رأينا أن المحاسبة التحليلية تهدف إلى توفير معلومات داخلية وتفصيلية تساعد إدارة الوحدة الاقتصادية على تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية، أول هذه الأهداف يتمثل في قياس وتحديد تكلفة الإنتاج في إطار نظام القياس الملائم لطبيعة العمليات والنشاطات والمنتجات والخدمات التي تمثل محور أداء الوحدة الاقتصادية. وثاني تلك الأهداف يتعلق بما يتم توفيره من معلومات تكاليفية ملائمة لأغراض وضع الخطط والموازنات واتخاذ العديد من

القرارات الإدارية أين تعتبر المعلومة التكاليفية أحد أهم الركائز الأساسية اللازمة لاتخاذها. وثالث هذه الأهداف يتصل بما يتم توفيره من معلومات تكاليفية ملائمة لأغراض تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف اللازمة لممارسة مختلف أوجه ونواحي النشاط وتقييم أداء المسؤولين عن تلك النشاطات.

و في ظل تنوع الطرق الإنتاجية واختلاف طبيعة المنتجات كاستجابة طبيعية لاختلاف نوعية الصناعات كان من الضروري وفقا لذلك أن تتعدد نظم قياس التكاليف ونتعرض في هذه النقطة لأهم نظم قياس تكلفة الإنتاج.

1- نظــام تكاليــف الأوامــر:

يقصد بنظام تكاليف الأوامر بأنه ذلك النظام الذي يمكن استخدامه في الوحدات الصناعية ذات دورة الإنتاج القصيرة التي تتجاوز دورة الإنتاج فيها فترة التكاليف، بل يمكن أن تتكرر دورة الإنتاج خلال نفس فترة التكاليف ومن أمثلة هذه الصناعات، صناعة السفن، الطائرات، الأثاث والمطبوعات، وعملية الصيانات والإصلاحات، ومهن ونشاطات خدمية عديدة أخرى مثل الاستشارات الطبية والقانونية والمحاسبية والهندسية ... إلخ[1].

[1] ناصر نور الدين عبد اللطيف، مدخل إلى أنظمة قياس التكاليف، الدار الجامعة،مصر،2002-2003، ص. 24.

وينصب هدف قياس التكلفة في هذه الحالة على قياس تكلفة كل طلبية أو أمر إنتاجي متضمنة احتياجاته من مختلف عناصر التكاليف منذ بداية إنتاجه وإلى أن يستكمل تمهيدا لتسليمه إلى العميل. و لهذا النظام جملة من الخصائص يمكن ذكرها فيما يلي:

أ- الإنتاج ليس مستمرا حيث يتوقف على عدد الطلبيات أو عدد الأوامر الصادرة للإنتاج.

ب- تحصر الكلفة على أساس أوامر، كما تحدد تكلفة الوحدة المنتجة على أساس الأمر الخاص بها.

ج- إن عدد الطلبيات والأوامر المنجزة غير ثابت ويتغير من فترة لأخرى.

2- نظـــام تكاليـــف المراحـــل:

نظام تكاليف المراحل هو ذلك النظام الذي يمكن استخدامه في الوحدات الصناعية ذات الإنتاج النمطي المستمر الذي يتحقق من خلال عمليات (مراحل) صناعية متصلة ومتتابعة أو متوازية[2].

والتي تتميز بدورة إنتاج قصيرة التي لا تتجاوز فترة التكاليف ويمكن أن تتكرر دورة الإنتاج خلال نفس الفترة. ومن أمثلة هذه الصناعات، صناعة الغزل، النسيج، السيارات، الحاسبات، الأجهزة الكهربائية، البلاستيك، الورق، المنتجات الغذائية والمنظفات الصناعية ... إلخ.

[2] ناصر نور الدين عبد اللطيف، نفس المرجع السابق، ص. 25.

حيث يطبق نظام تكاليف المراحل في الوحدات الصناعية التي تقوم بإنتاج منتجات نمطية متجانسة ومتماثلة، لا يتدخل العملاء في تحديد مواصفاتها.

ويتميز هذا النظام بجملة من الخصائص ونلخصها فيما يلي[1]:

أ _ مواصفات الإنتاج وحجمه تحدد مسبقا وفقا لميزانية الإنتاج التقديرية.

ب - يكون الإنتاج بصفة مستمرة، والمنتوج التام خلال العملية الإنتاجية يودع في المخازن في انتظار بيعه وتصريفه.

ج _ لتحديد التكلفة النهائية يتطلب ترحيل التكلفة من مرحلة إلى المرحلة التي تتبعها (اللاحقة لها).

د _ ثبات عدد مراحل الإنتاج ومواصفات المنتوج.

3- نظـــام التكاليـــف المشتركـــة:

يعتبر نظام التكاليف المشتركة حالة خاصة من نظام تكاليف المراحل ويطبق في المنتجات الصناعية التي تقوم بإنتاج عدة منتجات من مادة خام واحدة عبر مرحلة أو عدة مراحل صناعية، وهذه المنتجات لا يمكن تميزها كمنتجات منفردة إلا بعد مرحلة معينة من التشغيل وعند نقطة فنية معينة تسمى نقطة الانفصال[2]. ومن أمثلة هذه الصناعات، صناعة منتجات البترول، الكيمياويات، البتروكيمياويات، ... إلخ. وينصب هدف قياس التكلفة في هذه الحالة على قياس تكلفة كل مرحلة من مراحل إنتاج متضمنة الاحتياجات من مختلف عناصر التكاليف وتمثل هذه التكلفة في هذه الحالة ما يسمى بالتكلفة المشتركة التي تتحقق وتحدث قبل نقطة الانفصال كما يتطلب أيضا تتبع وقياس تكاليف الإنتاج من كافة المنتجات الرئيسية المستهدفـــــــــــــــة

---

[1] محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار الجامعات المصرية،مصر، 1986، ص. 85.

[2] د. ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص. 26

وتحديد متوسط تكلفة الوحدة من كل منتج منها ويفيد تتبع وقياس تكاليف الإنتاج على هذا النحو في مجالات التخطيط والرقابة على نشاطات كافة أقسام ومراحل الإنتاج قبل وبعد نقطة الانفصال كما يفيد في تحقيق هدف تسعير وحدات الإنتاج من مختلف المنتجات.

4- نظـــام تكاليـــف العمليـــات:

يجمع نظام تكاليف العمليات بين كل من نظام تكاليف المراحل ونظام تكاليف الأوامر، ويطبق في الشركات الصناعية التي تقوم بنفس إجراءات التشغيل على نوعيات مختلفة من المواد الخام لذلك فإن العملية الصناعية داخل كل مرحلة إنتاجية تقوم بإجراءات نمطية على منتجات تحتاج مواد غير نمطية.

وهدف قياس التكلفة في هذه الحالة على قياس تكلفة كل عملية من العمليات الإنتاجية متضمنة احتياجاتها من مختلف عناصر التكاليف، ويتم تحديد تكلفة المواد الخاصة بكل دفعة إنتاجية على حدى بينما يتم تحديد تكلفة التحويل (التشغيل) للعملية الصناعية كوحدة واحدة.

5- نظـــام تكاليـــف العقود (المقاولات):

يعتبر نظام تكاليف العقود حالة خاصة من نظام تكاليف الأوامر ويطبق في شركات المقاولات التي تعتبر بمثابة وحدات صناعية تقوم بإنتاج عدة منتجات غير نمطية وذات مواصفات خاصة يتم تحديدها وفقا لطلبات وشروط يتم الاتفاق عليها مقدما مع العملاء.

ويطلق على نظام تكاليف عقود المقاولات نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية طويلة الأجل، ويمكن استخدامه في الوحدات الصناعية "شركات المقاولات" ذات دورة الإنتاج الطويلة التي تتجاوز دورة الإنتاج فيها فترة التكاليف بل يمكن أن تمر أكثر من فترة تكاليف قبل استكمال دورة الإنتاج. وفي هذه الحالة يتطلب الأمر ضرورة استخدام نظام للمحاسبة عن تكاليف العقود المختلفة والاتفاق مع العملاء على كيفية سداد هذه العقود لأنه ليس من المنطقي أن تنتظر شركة المقاولات حتى يتم الانتهاء من المقاولة بعد أكثر من دورة استغلال كي تحصل على قيمة العقـــد

من العميل ويمكن أن يفيد تتبع وقياس التكاليف على هذا النحو في مجالات التخطيط والرقابة على مختلف نشاطات كافة العقود والمقاولات كما يفيد في مجال القياس الأرباح والخسائر المترتبة على تنفيذ تلك العقود.

IV-2-4- العوامل المؤثرة في تصميم نظـــام المحاسبة التحليلية:

تتأثر تحديد الإجراءات والطرق والأساليب التي تتبع في تحديد تكلفة النشاط انطلاقا من نظام المحاسبة التحليلية بالظروف الخاصة بالمؤسسة التي يطبق فيها هذا النظام.

ولذلك فإنه عند تصميم نظام المحاسبة التحليلية لأي مؤسسة يتطلب الأمر لكي يكون هذا النظام ملائما لطبيعة نشاط المؤسسة وحجمها وظروفها الخاصة بها. أن يتم دراسة تلك الظروف والاعتبارات وأن تأخذ في الحسبان عند تصميم هذا النظام العوامل التالية:

1- تحديد طبيعة العملية الإنتاجية المراد قياس تكلفتها:

فلا شك أن طبيعة العملية الإنتاجية والنظام المتبع في القيام بالنشاط يؤثر كثيرا على الطريقة التي تتبع في حصر عناصر التكاليف وتحميلها على الوحدات المستفيدة، حيث يختلف النظام باختلاف طريقة العملية الإنتاجية ومن بين طرق الإنتاج نجد الإنتاج بالأوامر (الطلبيات) والإنتاج بالمراحل كما تم التطرق لهذا العنصر سابقا (نظام تكاليف الأوامر أو المراحل).

2- الهيكـــل التنظيمـــي:

لكل مؤسسة هيكلها التنظيمي الخاص بها والذي يعكس الوظائف الرئيسية والفرعية التي تتضمنها المؤسسة والتي تعمل متناسقة معا لتحقيق أهداف المؤسسة، وهذه الوظائف هي بمثابة مراكز نشاط تحدث فيها التكاليف.

3- الأهــداف المطلوبــة من نظــام التكاليــف:

يتم تصميم أي نظام لتحقيق هدف أو أهداف محددة وينبغي أن يتشكل النظام ويتضمن من الوسائل ما يكفل تحقيق هذه الأهداف، ولذلك فإن الوسائل التي يتضمنها النظام وتفاصيل تصميمها يتوقف تشكيلها وتحديدها على الأهداف المطلوب من النظام تحقيقها. فالنظام يختلف إذا كان مطلوبا منه أن يحقق رقابة فعالة على التكاليف عن النظام الذي يهدف إلى توفير المعلومات اللازمة للمساعدة في اتخاذ القرارات.

4- الفترة التي تطلب فيها معلومات التكاليف:

تختلف كل إدارة عن الأخرى من حيث طول الفترة التي تطلب فيها التكاليف الفعلية، ولا شك أنه كلما قصرت الفترة التي تطلب فيها معلومات التكاليف كلما أدى إلى جعل الإدارة على علم بما يحدث أول بأول وتحديد معلوماتها عما يجري بالمؤسسة[1].

5- أنــواع المنتجــات أو الخدمــات المــراد قيــاس تكلفتهــا:

كل مؤسسة تقوم عادة بإنتاج عدة منتجات أو تقديم عدة أنواع من الخدمات ويكون مطلوبا قياس تكاليف كل منتوج أو خدمة بالتفصيل وعندما تتشابه عدة منتجات أو خدمات في المواصفات (الاستفادة من التكاليف) في بعض أو كل المراحل الإنتاجية فإنه ليس شرطا تحديد تكلفة كل منتوج على حدى في جميع المراحل. كما أن مصمم النظام قد يجد أن الأمر يتطلب لتحديد تكلفة منتوج معين أن يتم تجزئة هذا المنتج حسب مكوناته وتحديد تكلفة كل مكون ثم تجميع تكلفة المكونات معا في النهاية للحصول على تكلفة المنتوج نفسه.

[1] أحمد توفيق بليغ وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 20.

6- نظـــرة الإدارة ومفهومهـــا لنظـــم المعلومـــات:

قد تكون الإدارة علمية ومتطورة وتأخذ بمفهوم النظام المتكامل (الشامل) للمعلومات وهنا ينبغي ألا يصمم نظام التكاليف بمعزل عن النظم الأخرى للمعلومات بالمؤسسة.

و ينبغي أن يأخذ في الحسبان أن نظام التكاليف في هذه الحالة هو نظام فرعي في نظام كلي واحد ومتكامل للمعلومات وهذا بلا شك له تأثير عميق على تصميم النظام سواء في مكوناته أو شكل التقارير والسجلات أو تحديد وسائل مدخلاته ومخرجاته وشكلها[1].

وقد تكون الإدارة لم تصل بعد إلى الأخذ بمفهوم النظام المتكامل للمعلومات وهنا يتعين أن يراعي مصمم النظام ذلك عند تصميم نظام التكاليف وعلاقته بنظام المعلومات الأخرى التي تكون موجودة بالمؤسسة.

IV-2-5- ارتبـــاط نظـــام المحاسبـــة العامـــة بنظـــام المحاسبـــة التحليليـــة:

تكون العلاقة بين نظام المحاسبة العامة ونظام المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف) على صيغتين، فالصيغة الأولى يكونان مستقلين أو منفصلين وعلى هذا الأساس نجد ما يعرف بنظام المحاسبة التحليلية المنفصل أو المستقل، والصيغة الثانية يكونان هذان النظامين متكاملين أو مدمجين وبهذا الصدد نجذ ما يعرف بنظام المحاسبة التحليلية المتضمنة.

ولكل نظام خصائص ومميزات تميزه عن الآخر نوجزها فما يلي:

1- نظـــام المحاسبـــة التحليليـــة المنفصلـــة (المستقلـــة):

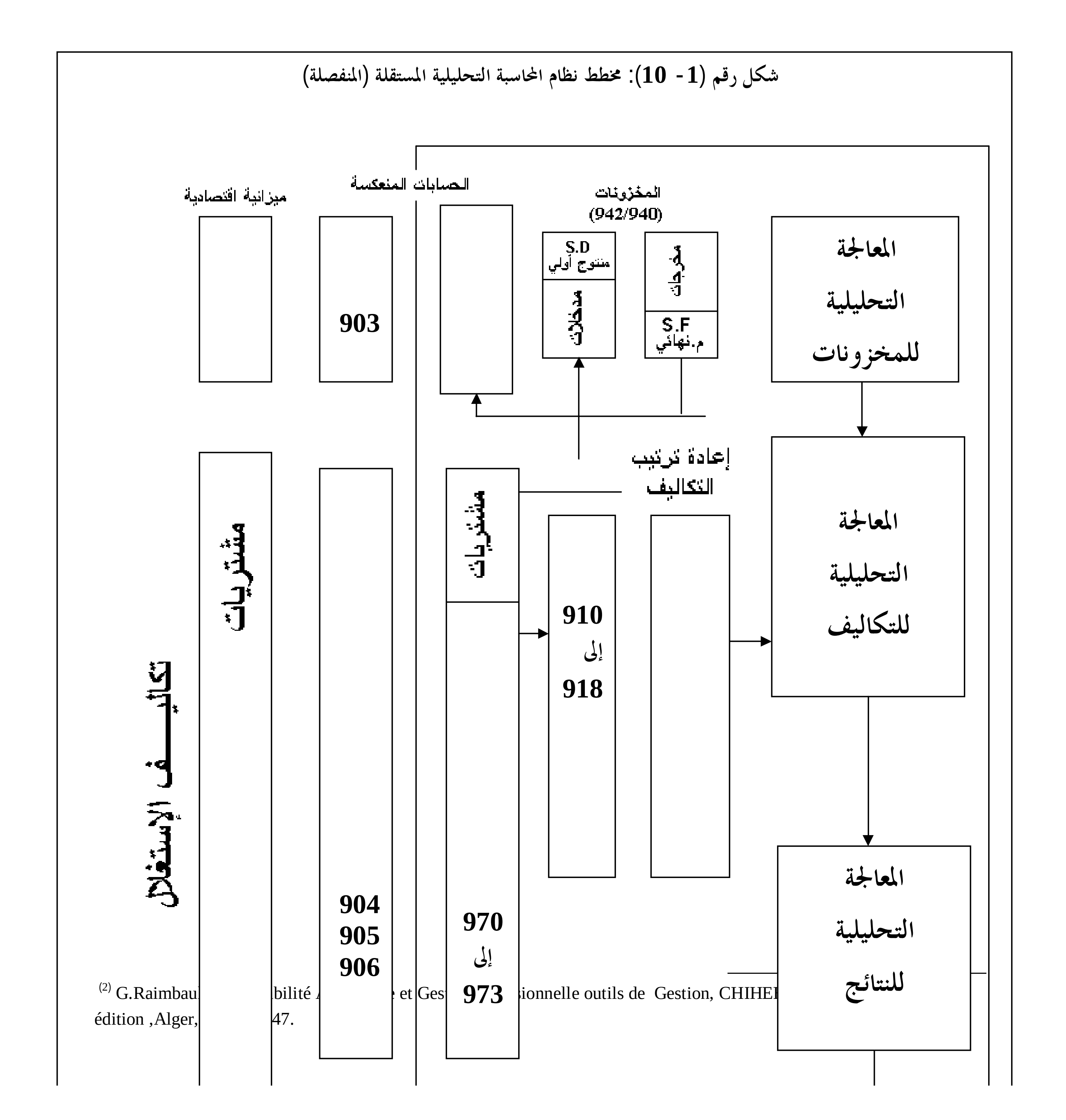
يكون هذا النوع من الأنظمة عادة أكثر مرونة، حيث أن الانتقال من المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية يتم بواسطة الحسابات المنعكسة ويعرف بالمجموعة التاسعة في المخطط المحاسبي العام(PCG) هذا المخطط الذي يشير إلى أن هذه الحسابات المتمثلة في الصنف التاسع (المجموعة التاسعة (09)) تمكن من ضمان الرقابة والملائمة والتطابق بين المحاسبتين وبشكل عام فإن المحاسبة التحليلية وفق هذا النظام يمكن أن توكل إلى مصلحة أخرى مستقلة عن مصلحة المحاسبة العامة.

---

[1] أحمد توفيق يليغ، وآخرون، نفس الرجع السابق، ص.20.

وهذا ما يعطي مجال إلى استعمال وثائق أخرى وتناول معلومات بفترات مختلفة عن المحاسبة العامة وذلك حسب الحاجات المختلفة[2]. و الشكل الموالي يوضح نظام المحاسبة التحليلية المستقلة.

شكل رقم (1- 10): مخطط نظام المحاسبة التحليلية المستقلة (المنفصلة)



[2] G.Raimbau... bilité A... e et Ges... ionnelle outils de Gestion, CHIHE... édition ,Alger, ...47.

Source: G.Raimbault, Comptabilité Analytique et gestion prévisionnelle, CHIHEB_EYROLLES, Alger, 1996, P.49.

2- نظـــام المحاســـبة التحليليـــة المتضمنـــة (المدمجـــة)[1]:

و يسمى أيضا نظام المحاسبة التحليلية المتكاملة ويكون هذا النظام على مستويين حسب أهمية وحجم المؤسسة ويقصد بكلمة مدمجة أن نظام المحاسبة التحليلية مدمج في نظام المؤسسة العامة.

أ- في المؤسسات الصغيرة: باعتبار أن هذه المؤسسات لا تنتج إلا لفرع واحد من المنتجات وطرق إنتاجها تكون أقل تعقيدا، حيث يتم توزيع الأعباء في نفس الوقت في المحاسبة العامة وفي المحاسبة التحليلية. هذا النظام البسيط يسمح كذلك بالتحكم في المخزون لكنه يجعل تحديد النتيجة التحليلية معقد إلى حد ما.

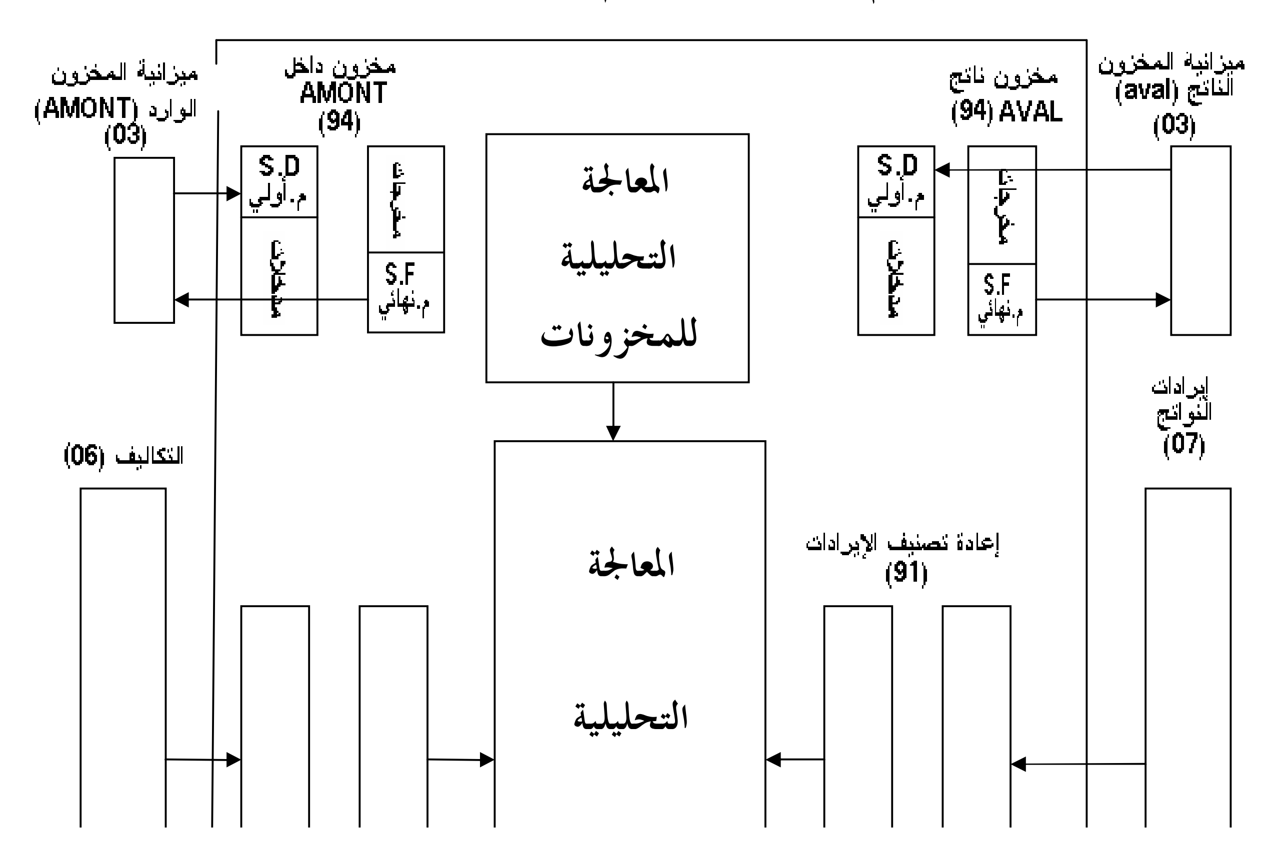
ب- في المؤسسات الكبيرة والمتوسطة: إن ترحيل وتخصيص التكاليف والإيرادات، يتم أيضا في نفس الوقت في كلا المحاسبتين، لكن بواسطة رموز (حسابات، Codes) توزيع (ترحيل) مختلفة تسمح

[1] G. Raimbault, Ibid, P. 45

بإعداد التكاليف وحسابها حسب عدة خصائص، الموقع الجغرافي، الزبائن، المنتجات، الوظائف ... إلخ.

وتجدر الإشارة هنا أن المجموعة التاسعة (الصنف 09) للمخطط المحاسبي الوطني بعدما تم الشروع في إعدادها من أجل تسهيل عملية إدراج واستخدام نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الوطنية بشكل يتلاءم مع نظام المحاسبة العامة المطبق في المخطط المحاسبي الوطني قد تم إدراجها (المجموعة 09) في بعض المراجـــع .ويظهر الشكل الموالي نظام ن المحاسبة التحليلية المتضمنة :

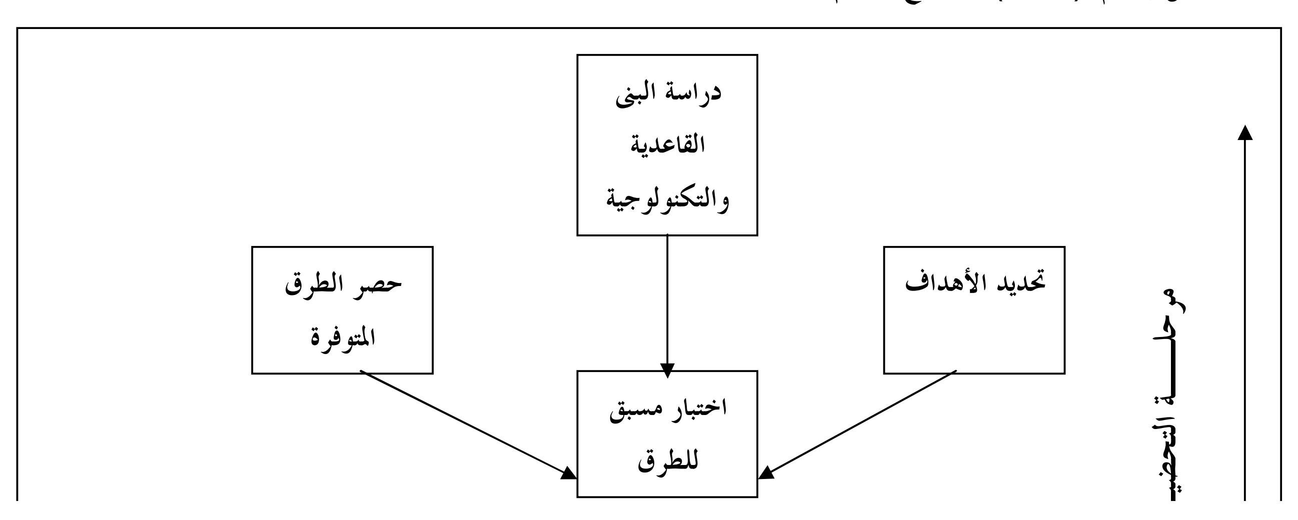
الشكل رقم (1-11): مخطط نظام المحاسبة التحليلية المتضمنة



6-2-IV- وضـــع نظـــام المحاسبـــة التحليليـــة:

إن وضع نظام للمحاسبة التحليلية يتطلب منهجية محددة واعتبارات متعددة وجب على المؤسسة أن تأخذها بعين الاعتبار، وتظهر بشكل مبسط ومختصر من خلال الشكل التالي:

الشكـــل رقـــم (1-12): وضـــع نظـــام المحاسبـــة التحليليـــة



Source: Jean Luc Bulot, Analyse et contrôle des coûts, Publi, Union,Paris, 1975 , P. 215.

من الشكل السابق يتضح لنا أن وضع نظام المحاسبة التحليلية يتم وفق مرحلتين:

1- المرحلـــة التحضيريـــة:

وهي المرحلة الأولى حيث يتم فيها تحديد الأهداف والتعرف على إمكانيات المؤسسة إلى جانب تحديد الطرق المتبعة والممكن تطبيقها، والعمل على انطلاق تشغيل النظام وفقا للطرق المتبعة السالفة الذكر.

2- مرحلـــة الانطـــلاق:

وهي المرحلة التي يتم فيها بعث النظام حيث يتطلب تكوين الأفراد وإشراكهم في العمل، ثم التأكد من صلاحية هذا النظام من خلال اختبار المعلومات التي يقدمها قصد إحداث التغيرات اللازمة وتعميم عمل النظام في حالة التأكد من مدى فعاليته وصلاحيته.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه و عند اختيار النظام أن نأخذ بعين الاعتبار قواعد لابد من مراعاتها وأهمها(1):

أ- أن تكون المعلومات المتحصل عليها واضحة ودقيقة.

ب- أن تكون هناك واقعية في درجة الدقة.

ج- يجب أن تكون النتائج تعكس الحقيقة التي عليها المؤسسة.

د- الأخذ بعين الاعتبار عدم طول مدة الحصول على النتائج.

ه- يجب أن يكون النظام مرن أي قابل للتطوير والتغيير وفقا للتغيرات الحاصلة في المؤسسة أو المحيط.

على هذا الأساس نجد نظام المحاسبة التحليلية ذو أهمية كبيرة بالنسبة للمسير على وجه الخصوص والمؤسسة بصفة عامة وهذا حتى يتم اتخاذ القرار السليم والفعال انطلاقا من التحكم في عناصر التكاليف. وهذا لا يتسنى إلا من خلال نظام للمحاسبة التحليلية فعال وهذا ما لمسناه من خلال تطرقنا لمنهجه وخطوات اختيار هذا النظام وفقا لطرق حساب التكاليف، هذه الأخيرة التي يتم التطرق إليها في الفصل اللاحق كتوضيح أكثر لكيفية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف) باعتبار أن التكاليف تشكل موضوع هذا النظام.

خاتمة الفصل الأول :

من خلال فصل المؤسسة من مدخل النظم اتضح ما لأهمية النظام داخل المؤسسة و ما هي أهم الأنظمة داخلها لنخلص إلي نظام المعلومات المحاسبي و أهميته و مدخلات هذا النظام و مخرجاته و التغذية العكسية فيه باعتبار نظام فرعي من النظام الكلي ليتم التركيز على نظام الكلية العامة و نظام المحاسبة التحليلية هذا الأخير الذي يتطلب جملة من العوامل عند تصميم هذا النظام حتى يكون ملائما لطبيعة نشاط المؤسسة و حجمها و ظروفها الخاصة بها و من أهم الظروف و الاعتبارات التي تأخذ في الحسبان عند تصميم هذا النظام العوامل التالية :

(1) Jean luc Bulot , Ibid ,p.218.

- تحديد طبيعة العملية الإنتاجية المراد قياس تكلفتها .
- الهيكل التنظيمي للمؤسسة .
- الأهداف المطلوبة من نظام التكاليف .
- الفترة التي تطلب فيها معلومات التكاليف .
- أنواع المنتجات أو الخدمات المراد قياس تكلفتها .
- نظرة الإدارة و مفهومها لنظام المعلومات .

و لوضع نظام للمحاسبة التحليلية يتم وفق مرحلة تحضيرية يتم فيها تحديد الأهداف و التعرف علي إمكانيات المؤسسة إلي جانب تحديد الطرق المتبعة و الممكن تطبيقها ، و المرحلة الثانية و هي مرحلة الانطلاق التي يتم فيها بعث النظام حيث يتطلب تكوين الأفراد و إشراكهم في العمل ثم التأكد من صلاحية هذا النظام من خلال اختيار المعلومات التي يقدمها قصد إحداث التغيرات اللازمة و تعميم عمل النظام في حالة التأكد من مدى فعاليته و صلاحيته .

و على هذا الأساس نجد نظام المحاسبية التحليلية ذو أهمية كبيرة بالنسبة للمسير علي وجه الخصوص و المؤسسة بصفة عامة. وهذا حتى يتم اتخاذ القرار السليم و الفعال انطلاقا من التحكم في عناصر التكاليف .

الفصل الثاني: الطرق التقليدية لحساب التكاليف

I - مدخل عام للمحاسبة التحليلية والتكاليف:

لقد بدأ التفكير في إيجاد طرق علمية جديدة تسمح بحساب التكاليف تماشيا مع حجم الاستثمارات المتزايدة نتيجة تنوع واتساع مجال الاستثمار. وذلك بعد عجز الطرق القديمة الوفاء بهذا الغرض. حيث تعتبر المحاسبة التحليلية من الأدوات الفعالة المعتمدة من طرف المؤسسة بهدف الوصول إلى تكاليف دقيقة لمختلف نشاطاتها، وقد عرفت بعدة تسميات عبر مراحل تطورها بدءا بـ" المحاسبة الصناعية " في فرنسا، أو " محاسبة التكاليف " بالنسبة للدول الأنجلوسكسونية، ثم " المحاسبة التحليلية " وأخيرا " محاسبة التسيير ".

I - 1 - تطور المحاسبة التحليلية ومفهومها:

1 - تطور المحاسبة التحليلية:

يعتبر ظهور المحاسبة التحليلية تطور طبيعي للمحاسبة العامة، ومرحلة متقدمة من الفكر المحاسبي، حيث أنه كان النشاط الصناعي والتجاري مشكلا من مؤسسات صغيرة متخصصة في حرفة واحدة (أحادية المنتوج)، أين تكون جميع التكاليف مباشرة بالنسبة لهذا المنتوج، حيث فرضت حركة التصنيع خلال النصف الأول من القرن العشرين استحداث آليات تتبع مراقبة التكاليف. هذه الأخيرة انقسمت إلى أنواع وأصناف كثيرة اعتبارا لخصائص عدة أملتها طرق الإنتاج الجديدة. ومن أجل تحديد التكلفة النهائية للمنتوجات ظهرت طرق عديدة لمعالجة التكاليف منها الكلية والجزئية.

يرجع ظهور المحاسبة التحليلية إلى بداية القرن التاسع عشر الميلادي، كرد فعل للتطور الصناعي الناتج عن الثورة الصناعية، بعدها شهدت عدة تطورات نتيجة ظهور إستراتيجية التكامل العمودي، والتنظيم العلمي للعمل الذي جاءت به النظرية التايلورية فيما يسمى بحركة الإدارة العلمية في نهاية القرن التاسع عشر، وتطور سياسات التسيير ابتداء من سنة 1980.

لقد تم استعمال وإدخال مفاهيم التكاليف في مؤسسة النسيج الأمريكية عام 1815 والـــتي عرفت " بنظام والذم "Weltham System" حيث استعملت بها مفاهيم التكاليف المباشرة وغـــير المباشرة، وكذا مفاتيح التوزيع لتعمم بعدئذ على عدة قطاعات.

وفي الثمانينات من القرن التاسع عشر وبالضبط سنة 1885 تم اقتراح وضع " نظام المحاسبة بوصل الطلبية " لتتبع التكاليف.

و في العشرينيات من القرن العشرين ظهرت وحدات قياس جديدة حيث تم وضـــع مـــا يسمى بوحدات خارج المحاسبة العامة "Extra Comptable" بهدف إدماج التكاليف غير المباشرة.

قبل الحرب العالمية الأولى قام H. Church توسيع استعمال طريقة تحليل التكاليف غير المباشـــرة لتشمل كل نشاطات المؤسسة، حيث اقترح H.Church تحميل التكاليف المباشرة إلى المنتوجـــات مباشرة. في حين التكاليف غير المباشرة تعالج قبل تحميلها وهذا ما يعرف بالتحليل عـــن طريـــق التكلفة الكلية "Full Cost".

لقد تم تطوير طريقة التكاليف الكلية عبر ثلاث أسس تتمثل في:

- تقسيم التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة.
- دعم نظام المعلومات المحاسبي بمعطيات لها علاقة بالمحاسبة حيث تساهم في تحديد مفـــاتيح التوزيع ووحدات العمل بطريقة جيدة.
- فعالية نظام معلومات المحاسبة التحليلية يساعد على تحديد طبيعة التكاليف مما يعطي ملائمة ودقة كبيرة في حساب التكاليف الكاملة.

لقد تم تطوير طريقة التكاليف الكاملة بعد أزمة الكساد العـــالمي ســـنة 1929 وتطبيـــق برنامج الرئيس الأمريكي نيكسون Nixon. وفق ما عرف بالعهد الجديد "New Deal".

و في سنة 1938 اقترح منشور " غورنينغ "Goering" بألمانيا منهجية تحليل جديدة للتكاليف الكاملة [1].

---

(1) فريد خلاطو، المحاسبة التحليلية في المستشفيات، رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة، 1999.1998، ص.133.

و مع التطور الصناعي، أصبحت هذه الطريقة مكلفة ومتعبة، ممـــا يتعـــارض ومميـــزات المحاسبة التحليلية، حيث دعت الضرورة إلى استعمال المفاتيح المشتركة (ساعة يد عاملة، ســـاعة عمل آلة...إلخ) في تحميل الأعباء غير المباشرة، وهذا ازدياد تعقد المؤسسات وضرورة حســـاب التكاليف لتقييم بعض عناصر الميزانية.

و قد أدت عملية التكامل العمودي إلى ظهور مؤسسات كبرى مهيكلة في فـــروع يـــتم مراقبة أنشطتها خارج الأعباء الإدارية العامة، أي من خلال حساب التكاليف الجزئية[1].

وبذلك تم الرجوع إلى طريقة التكاليف الجزئية والتي تم تطويرها من طرف ج. هـــارس (1908)، حيث تنص على أنه يتم تحليل الجزء من التكاليف الذي يتغير مع النشاط مما يساعد على إجـــراء تحاليل تربط بين التكلفة وحجم النشاط، والربح تمكن من استعمالها كأداة للتسيير[2].

لقد استمرت المحاسبة التحليلية في تطور وتحول مســـتمرين، كاســـتجابة متلازمـــة مـــع متطلبات التسيير خاصة على مستوى التكاليف. لتتسم بالثبات لفترة محددة من الـــزمن، لتعطـــي انطلاقة وبروز جديدين مع نهاية الثمانينات بظهور ما يعرف بطريقة " محاسبة الأنشطة "، هـــذه الأخيرة اعتمدت كطريقة مطورة في حساب التكاليف ومـــراقبة التسييـــر خاصة فيمـــا يتعلـــق باتخاذ القرار، كـــما تعطي الفهم الجيد لسلـــوك التكاليف العـــامـــة (Over Head cost) ونظرا لأهمية هذه الطريقة خصصنا الفصل الثالث لإعطاء نظرة شاملة عنها.

تقوم المحاسبة التحليلية بحساب التكلفة النهائية باستعمال طرق متعددة منها الطـــرق الكليـــة والجزئية بالإضافة إلى طريقة التكاليف المعيارية...

و من خلال هذا الفصل سنركز على الطرق التقليدية السالفة الذكر بهدف إبراز المرجعيـــة التاريخية لتطور كل طريقة مع أهم الانتقادات الموجهة لكل طريقة بصفة عامة.

---

(1) محفوظ بولقصيبات، مرجع سبق ذكره، ص.37.

(2) MELYON, G. et al., *Comptabilité analytique, Principes, techniques et évaluation*, Ed. ESKA, Paris, 1994, p.19.

2 - مفـــهـــوم المـــحـــاســـبة التحـــليليـــة:

تعرف المحاسبة التحليلية على أساس أنها " الأداة التي تمد الإدارة بالبيانات الوافيـــة الـــتي تلقي الضوء على الاحتمالات المتباينة مما يساعد الإدارة على ترشيد القرارات الإداريـــة وتحقيـــق أهداف المشروع "[1].

كما يعرفان (Horngren et Foser) المحاسبة التحليلية من حيث اعتبارها محاسبة تســـيير" هي محاسبة تسيير موجهة للاستعمال الداخلي، هي مسار لكشف و قياس وتجميع وتحليل وتحضير وتفسير وتوصيل المعلومات التي تساعد المسيرين على بلوغ أهداف المؤسسة"[2].

كما تعرف على أنها: " فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتســـجيل وتوزيـــع وتحليل البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والبيعية والإدارية، فهي تعمـــل علـــى مـــد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام كما أنها ضـــرورية كـــأداة إداريـــة تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوما بعد يوم"[3].

كما تعرف محاسبة التكاليف على أنها " مجموعة من الإجـــراءات لتســـجيل وتحليـــل وتخطيط التكاليف المتعلقة بالأنشطة المختلفة، والرقابة طبقا لأسس وقواعـــد علميـــة وواقعيـــة، وعرض نتائج هذه الإجراءات بطريقة دورية ومنتظمة في شكل تقـــارير وملخصـــات ملائمـــة لأغراض إدارية مختلفة "[4].

من خلال هذه التعاريف يمكن صياغة تعريف شامل وعام للمحاسبة التحليلية إذ تعتـــبر إحدى أدوات التسيير والرقابة الحديثة، وتعمل على معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، ومصادر أخرى سواء كانت داخلية أو خارجية. وكذا تجميع وتحليل بيانات التكـــاليف وتوزيع مصاريف بهدف تحديد التكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات وذلك باتباع طرق تحليـــل علمية سليمة، من أجل تقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة والتي تسمح بدراســـة ومراقبـــة المردودية وتحديد فعالية التسيير، بالإضافة إلى أن المحاسبة التحليلية تساعد على تحديـــد ومراقبـــة المسؤوليات عل مستوى التنفيذ والإدارة عن طريق تحليل الانحرافات.

---

[1] محمد كمال عطية، أصول محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية،مصر، ط 4، 1985 ص.57.
[2] فوزي غرايبية، محاسبية التكاليف، المبادئ، الإجراءات والرقابة، مكتبة النهضة الإسلامية،مصر، 1989، ص.14.
[3] محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، دار الجامعات المصرية، 1976، ص.23.
[4] محمد توفيق بليغ، مرجع سبق دكره، ص.2.

بعبارة أدق المحاسبة التحليلية فرع من فروع المحاسبة ترتكز أساسا علـــى دراســـة التكـــاليف وتحليلها، وتقديم جملة معلومات حولها لمتخذي القرار قصد أخذها بعين الاعتبـــار في قـــراراتهم الإستراتيجية المختلفة.

I - 2 - أهـــداف المحـــاسبة التحليلية وعـــلاقـــتهـــا بالمـــحاسبة الـــعامة:

1 - أهـــداف المـــحـــاســـبـــة التحليلية:

تسعى المحاسبة التحليلية إلى تحقيق الأهداف التالية:

1-1- حـــســـاب الـــتـــكالـــيف:

فبحسابها للتكاليف والتكلفة النهائية تساعد المحاسبة التحليلية على:

- تقييم المخزون باستخدام الجرد الدائم، وبهذا تسهل أيضا عملية حساب النتائج.
- تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة ابتداء من التكلفة النهائية لتتمكن المؤسسة من تحقيق الربح.

1-2- مـــراقبة الشـــروط الداخلية للاستغـــلال:

توجد مصالح مختلفة تؤدي وظائف محددة في إطار نشاطات وعمليات المؤســـســـة حيـــث تسمح المحاسبة التحليلية بتحديد[1]:

- التكاليف على مستوى الوظائف، النشاطات و وسائل الاستغلال.
- التكلفة النهائية والنتائج حسب كل نشاط.

كما أن مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال ترتكز أساسا على المقارنة بين:

- التكاليف الحقيقية المسجلة (التكاليف التاريخية).
- التكاليف التقديرية (المحددة مسبقا).

و لهذا تلعب المحاسبة التحليلية دور أساسي في المؤسسة لمتابعتها للموازنـــات التقـــديـــرية (تخطيط العمليات).

[1] عبد المقصود دبيان، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية،مصر، 1999، ص.27.

1-3- متابعـــة مراحـــل تطـــور المردوديـــة واتخـــاذ القـــرارات الرشيدة:

المحاسبة التحليلية تسمح بدراسة المردودية على مستويات مختلفة (ورشات، طلبيـــات، استثمارات، أقسام، فروع إنتاج...) حيث أن المعرفة المعمقة لمختلف مراحل مردوديـــة أقســـام المؤسسة تسمح باتخاذ القرارات الموضوعية التالية:

- تسريع وتيرة نشاط المؤسسة أو البحث عن نشاطات أخرى.
- التخطيط للموارد النادرة، مصادر التمويل، يد عاملة مؤهلة، مواد أولية.

1-4- إعـــداد التقـــاريـــر الدوريـــة:

حيث تعتبر من أهم أهداف المحاسبة التحليلية حيث تقدم تقارير عن النشاط من أجل تحديد نقاط القوة والضعف فيه. وكذلك تقوم بتزويد الإدارات بمختلف البيانات، وكميـــات الإنتـــاج والطاقات المشغلة وغير المشغلة، أو مختلف المعدلات الخاصة بالإنتاج و التكاليف وهذا يســـاعد الإدارة في اتخاذ القرار السليم.

مما سبق يمكن حصر أهداف المحاسبة التحليلية فيما يلي:

أ- إحكام الرقابة على التكاليف انطلاقا من استخدام عوامل الإنتاج، وهـــذا لمتابعتـــها وتحديـــد المسؤوليات[1].

ب- توفير أساس لتقييم الإنتاج وذلك لأغراض التطور الصحيح لرقم الأعمال.

ج- توفير البيانات المحاسبية لاتخاذ القرار واستعمالها في التخطيط ورسم السياسات المتبعـــة مـــن طرف المؤسسة[2].

د- تحديد سعر البيع لمختلف منتوجات المؤسسة. مع مراقبة سياسة الإنتاج والاستثمار، ودراســـة مردودية المؤسسة.

هـــ- تقديم المعلومات اللازمة لقياس تكلفة الإنتاج لأغراض تحديد تكلفة وحدة المنتج.

وعلى هذا الأساس تسمح المحاسبة التحليلية بقياس النتائج، ومعرفة التكـــاليف والتكلفـــة النهائية، وتستطيع قياس مردودية المنتوجات المختلفة، أو مجموعة المنتوجات والمبيعات والخدمات

(1) محمد توفيق بليغ وآخرون، مرجع سبق دكره، ص.3.
(2) أحمد حسين علي حسين، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية،مصر، 2002-2003، ص.9.

كل منها على حدى. إذ يتحدد سعر البيع على أساس التكلفة النهائيــة. وأن المردوديــة تتحدد على أساس الربح الذي تحققه المؤسسة[1].

ولتحقيق الأهداف السالفة الذكر تمارس المحاسبة التحليلية جملة من الوظائف نذكر منها:

- قياس تكلفة الإنتاج والنشاط.
- ضبط ومراقبة التكاليف.
- تحليل ومعالجة الانحرافات الناتجة عن مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرات.
- التحكم في الأقسام الفرعية.
- المفاضلة بين البدائل المتاحة والممكنة وذلك بتوفير البيانات اللازمة لذلك.

2- عـلاقـة المـحـاسـبة التـحليلية بالمـحـاسبة العـامة:

المحاسبة التحليلية ليست بديلا عن المحاسبة العامة إنما متكاملتين، ويرجع ظهــور المحاســبة التحليلية أساسا إلى النقص الموجود في المحاسبة العامة فيما يخص التسيير، وعجزها عــن إمــداد الإدارة بالبيانات اللازمة التي تساعدها في التحكم في عناصر التكاليف قصد خفضها. كما تحتاج الإدارة إلى بيانات تمتــاز بالتنبؤ قصد تقييم البدائل واتخاذ القرارات، وتعتبر المحاســبة التحليليــة مكملة للمحاسبة العامة لأنها تعتبر القاعدة لتقييم بعض عناصر الأصول (اســتثمارات،مخزونات، منتوجات....).

هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين نظرا لأن المحاسبة العامة تعتبر مصدرا مهما للمعلومــات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية، حيث توفر لهذه الأخيرة معلومات حول تكاليف الإنتــاج، كمــا تحدد تكلفة وحركة المخزون بأنواعه. وهناك بعض الماليين يعتبرون النوعين بنفس الأهمية.

---

(1) BOUGHABA, A., *Comptabilité Analytique*, Berti Edition, 2ème édition, Alger, 1994, p. 42.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه هناك اختلافات وفروقات بين المحاسبتين يمكن إبرازها فيما يلي:

جدول رقم (2 – 1): يمثل المقارنة بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية:

معايير المقارنة	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلة
من ناحية القانون	إجبارية (إلزامية)	اختيارية
الفترة المدروسة	الماضي	الماضي القريب، الحاضر، المستقبل
الأهداف	مالية	اقتصادية
مصدر توجه مختلف التدفقات	خارجية و داخلية (الضرائب، مساهمين، بنوك)	داخلية (متخذي القرارات، مسيرين)
النظرة المؤسسة	عامة (إجمالية)	تفصيلية (تجزئية)
مستعملي المعلومات	الإدارة والأطراف الخارجية	مسؤولي المؤسسة
القواعد المتبعة	ثابتة، مفروضة، غير مرنة	مرنة مع التطورات
طبيعة المعلومات المحصل عليها	دقيقة، مبررة، جازمة	مرنة مع التطورات
تصنيف التكاليف	حسب طبيعتها	حسب وظيفتها (توجهها)
مصدر الوثائق الرئيسية للمعالجة	نقدية	فنية
الوثائق المعتمد عليها	خارجية	خارجية، داخلية
تكرار حسب النتيجة	سنة، سداسي، ثلاثي، شهر	يوم، أسبوع، شهر

Source: J.Margerin, G.Ausset, Comptabilité Analytique, édition Courcoux, Paris, 1996.

إذا كانت المحاسبة العامة تهدف بالدرجة الأولى إلى نقل المعطيات حسب طبيعتها من خلال النتيجة الإجمالية للمؤسسة. ووضعية أصول وخصوم المؤسسة في لحظة معينة بنظرتها المالية العامة، على غرار المحاسبة التحليلية التي تهدف إلى تحليل أو دراسة النتيجة وإظهار العناصر التي تتكون منها، إذ تسمح بمراقبة المردودية والعوائد، إذ تزودنا بأكبر عدد ممكن من العناصر التي تسمح بتسيير المؤسسة.

ومن خلال ما سبق نجد أن المحاسبة التحليلية تكمل المحاسبة العامة بإعطائها قواعد وأسس تقييم بعض عناصر أصول المؤسسة.

I - 3 - مدخل عام حول التكاليف:

تحتاج عملية التجميع والتحليل التي تتضمنها المحاسبة التحليلية، إلى الدراسة المعمقة لعناصر التكاليف خلال الفترة المحاسبية المعتبرة، وإظهار الأعباء التي تحمل على التكاليف والتكلفة النهائية.

1- مفهوم التكاليف:

يتم استخدام بيانات التكاليف في أغراض متعددة، ومن ثم تختلف أرقام التكلفة التي يتم استخدامها حسب الغرض أو المجال الذي يتم استخدامها له، حيث أن هنالك تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة فرقم التكلفة الذي يخدم غرض التسعير قد لا يخدم غرض التخطيط أو الرقابة أو تقييم الأداء.

إلا أن ذلك لا يمنع وجود خصائص معينة قام الباحثون بمحاولة حصرها بما يمكن أن يطلق عليه تكلفة وهي:

أ- تعبر التكلفة عن تضحية اقتصادية بجزء من موارد المؤسسة.

ب- يجب أن يقابل التكلفة الحصول على سلعة أو خدمة لها منفعة ضرورية بالنسبة للمؤسسة حيث تمثل التكلفة القدر الواجب أن تتحمله المؤسسة في سبيل تحقيق أهدافها.

ج- تتمثل التكلفة في الاستخدام الفعلي للعنصر طبقا للمعايير المقررة.

د- مما سبق فإنه يمكن التنبؤ بالتكلفة وتحديدها مسبقا قبل البدء في الإنتاج.

من هذه الخصائص يمكن تقديم مفهوم عام للتكاليف: " التكلفة هي عبارة عن تضحية اقتصادية بجزء من موارد المؤسسة والتي تتحملها (تتكبدها)، مقابل الحصول على سلعة أو خدمة لها منفعة ضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة، وتستخدم طبقا للمعايير المقررة، ويمكن قياسها في شكل قيم نقدية، وعلى هذا فمن الممكن التنبؤ بها وتحديدها مسبقا[1]."

(1) محمد مسعد الشناوي، دراسات في محاسبة التكاليف، ج 1، دار النهضة العربية،مصر، 1998، ص 15.

كما يمكن تعريف التكلفة على أساس أنها: " مجموعة الأعباء الناتجة عن التقسـيم الملائـم الذي يقوم به المسير، ومن هذا يمكن تحديد عدة تكاليف عند مختلف مراحل إعداد المنتـوج، أو عند بلوغ مرحلة معينة من النشاط[1].

2 - خـصـائـص التـكـلـفـة:

حسب المخطط المحاسبي العام لسنة 1982 (PCG) تعرف التكلفة عن طريق ثلاث خصائص مستقلة بعضها عن البعض الآخر، هي: حقل التطبيق، زمن الحساب، المحتوى[2].

2-1- حـقـل تـطبيـق التـكلفة:

إذا كانت التكلفة عبارة عن مجموعة أعباء، فإنها يمكن أن تطبق على عدة وحدات مختلفـة يمكن إبرازها في:

الوظيفة الاقتصادية ، وسائل الاستغلال ، نشاط الاستغلال و المســؤولـيـة .

2-2- محـتوى التكلفة:

بالنسبة لدورة الاستغلال يمكن أن تحسب التكاليف، إما بإدماج جميع أعباء المحاسبة العامـة و/ أو بدون تعديل أو إضافة، وإما بإدخال جزء فقط من هذه الأعباء. في الحالة الأولى نتكلم عن التكاليف الكلية، وفي الحالة الثانية نتكلم عن التكاليف الجزئية[3].

2-3- زمن حـساب التكلفة:

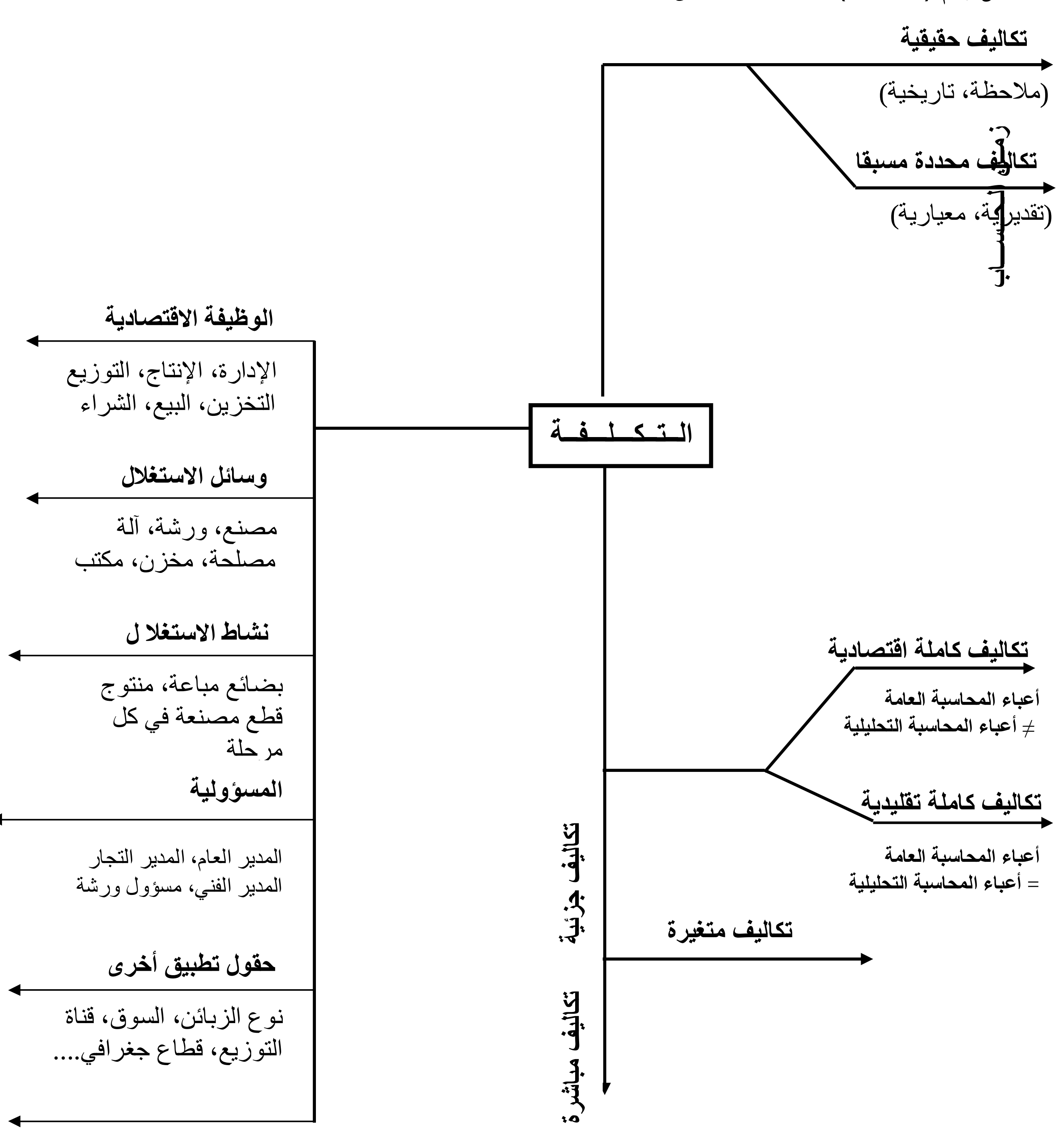
يمكن أن تحسب التكاليف بعد نهاية النشاط، وتسمى عندئذ التكاليف الحقيقية (الملاحظـة، التاريخية). كما يمكن أن تحسب قبل وأثناء الاستغلال وتسمى عندها التكاليف المحـددة مسـبقا (معيارية، تقديرية، توقعية).

مقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف المعيارية للتعرف على مسببات أي تغير في التكـاليف (انحراف عما هو مسطر)، وتحديد تلك المسببات هو الذي يساعد الإدارة في الرقابة علـى

(1) KHOUTRA, D., .THIERRY, L., *Comptabilité de gestion*, Ed. Ellipses, Paris, 1996, p. 13.
(2) MARGERIN, J., AUSSET, G., op.cit, pp. 20-21.
(3) DORIATH, B., *Comptabilité de gestion*, Ed. Dunod, Paris, 1999, p. 4.

التكاليف عن طريق اتخاذ الإجراءات المصححة في الوقت المناسب وتقييم النجاعة الداخلية للمؤسسة[1]. من خلال ما سبق يمكن جمع خصائص التكلفة في المخطط التالي:

شكل رقم (2 – 1): خصائص التكلفة.



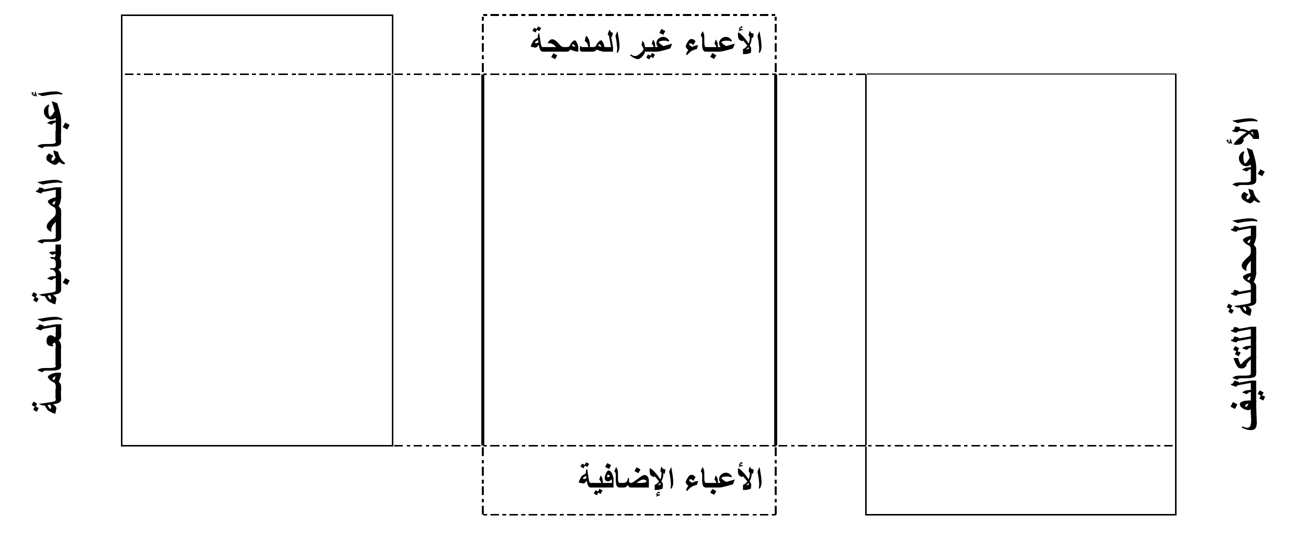
Source : BOUGHABA, A., *Comptabilité analytique d'exploitation*, Berti Edition, Alger, 1998.

3- الانتقال من الأعباء إلى التكاليف:

تماشيا مع المنطق الاقتصادي الذي يميزها فإن المحاسبة التحليلية لا تأخذ كل أعباء المحاسبة العامة للدراسة، وإنما تأخذ جزء منها يعرف بالأعباء المدمجة. وتلك التي تهملها تسمى الأعباء غير المدمجة.

والشكل التالي يبين ذلك:

شكل رقم (2-2): الانتقال من الأعباء إلى التكاليف.



Source : DUBRULLE, L., JOURDAIN, D., Comptabilité analytique de gestion, Ed. Dunod, Paris. 2000.

يمكن أن نعبر عن الانتقال من الأعباء إلى التكاليف بواسطة المعادلات التالية(1):

أعباء المحاسبة العامة. - الأعباء غير المدمجة. + الأعباء الإضافية . = الأعباء المحملة.	**أو**	الأعباء المحملة. + الأعباء غير المدمجة. - الأعباء الإضافية . = أعباء المحاسبة العامة.

(1) GOUJET, G., RAULET, C., *Comptabilité analytique et Contrôle de gestion*, tome 1, 4ème édition, Ed. Dunod, Paris, 2001, p. 23.

4- مصطلحات وتصنيفـــات التكالـــيف:

بهدف تحديد أصناف وأنواع التكاليف يجب الإشارة إلى أهم المفـــاهيم والمصـــطلحات المرتبطة بمفهوم التكلفة أهمها:

4-1- مصطلحات التـــكاليف:

4-1-1- الـــمصاريـــف:

المصاريف هي أعباء تتحملها المؤسسة، من خلال ممارستها لنشـــاط اقتصـــادي، مثـــل مصاريف المواد الأولية، الإيجار، الإشهار.... إلخ[1]. كما تمثل عملية خـــروج حقيقـــي لقـــيم جاهزة، أو نفقات مالية مقابل الحصول على سلع أو خدمات ويقابلها الإيراد.

4-1-2- الأعـــباء:

هي كل الإستهلاكات من طرف المؤسسة من الســـلع والخـــدمات، الموجهـــة أساســـا لاحتياجات الاستغلال، أو لأهداف إنتاج، وبيع السلع والخدمات[2]. كما تعتـــبر جـــزءا مـــن التكاليف وعنصر من عناصرها. وبمقارنة الأعباء مع النواتج يمكن تحديد نتيجة الدورة.

4-1-3- التكلفة النهـــائية (سعـــر التكـــلفة) :

هي تعبير اقتصادي عن حجم المصاريف المنفقة منـــذ بدايـــة العمليـــة، أو الوظيفـــة الاقتصادية إلى نهايتها[3]. و تعتبر ترجمة مصطلح (Prix de Revient) إلى المفهوم العربي على أساس أنه " سعر التكلفة " مفهوم غير شامل بصفة عامة، وهذا حسب رأي المسيرين والمحاسبين. إذ نجد المصطلح الأكثر دقة هو " التكلفة النهائية " نظرا لمدلوله ومعناه الواقعي، وهذا خاصة حســـب تحديد الـــ PCG (المخطط المحاسبي لعام 1982) بأن التكلفة النهائية (الكلية) هي مجموع التكاليف المستعملة لمرحلة معينة سواء كانت شراء، إنتاج، بيع، توزيع.... إلخ.

[1] رحال علي. سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص. 26.
[2] ARFAOUI , N., AMRANI, A., *Méthodes d'analyse des coûts* , Ed. du Management , t. 1, Alger, 1991,.p. 31.
[3] RAIMBAULT, G., op. cit, p. 13.

4-1-4- السعر:

يمثل قيمة نقدية لعملية مبادلة قبلية (سعر الشراء) أو بعدية (سعر البيع). هذا المصطلح يطبق من الآن فصاعدا فقط على علاقات المؤسسة بالوسط الخارجي.

4-1-5- النتيجة:

تحسب بالفرق بين رقم الأعمال والتكلفة النهائية.

4-1-6- الهامش:

هو الفرق بين سعر البيع والتكلفة، ويمكن تحديد الهامش على سعر الشراء أو على التكاليف المتغيرة. أو على التكاليف المباشرة.

4-1-7- رقم الأعمال:

نحصل عليه بضرب سعر البيع للوحدة في عدد الوحدات المباعة.

4-1-8- المنتج:

في المحاسبة التحليلية المنتج هو كل سلعة أو خدمة توفرها المؤسسة بغرض بيعها، أو التنازل عنها في المرحلة الأخيرة من إعدادها. ونميز في مختلف المراحل بين المنتج تحت الصنع، المنتج الوسيط، المنتج النهائي. وفي نهاية دورة الاستغلال ينصب اهتمامنا على المنتجات المباعة.

4-2- تصنيفات التكاليف:

إذا كانت المحاسبة العامة تصنف عناصر التكاليف حسب طبيعتها، أو ما يسمى بالتصنيف النوعي، كالمشتريات ومخزون أول المدة، ومخزون آخر المدة، والرواتب والأجور ومصاريف الكهرباء والإيجار... وغيرها.

فإن في المحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف هناك أكثر من أساس يمكن اتباعه لتصنيف أو تبويب عناصر التكاليف ومن ثم تحميلها على وحدات الإنتاج النهائية.

والجدول التالي يوضح أهم تصنيفات التكاليف وأغراضها (انظر الشرح في الملحق7)

جدول رقم (2-2) : أهـم تصـنـيـفـات الـتـكـالـيـف في المحاسبة التحليلية.

معـيـار التصـنيف	الغـرض مـن التصـنـيـف	أصـنـــاف الـتـكــالــيــف
(I) التصنيـــف بحســب وظـائـــف المـؤسـســة (التصنيف الوظيفي)		(1) تكاليف صناعية (إنتاجية)
		(2) تكاليف تسويقية (بيعية)
		(3) تكاليف إدارية و تمويلية
(II) التصـنـيـف حسب عــلاقـة الـتـكـالـيـف بـوحــدات الإنـتــاج (التصــنيف حســب إمكـانـيــة تـتـبـع التكـالـيـف)		(1) تكـاليـف مـبــاشـــرة
		(2) تـكـاليف غـيـر مـبـاشـرة
(III) التصـنـيـف حسب عــلاقــة الـتـكـالـيــف بحجــم الإنـتــاج (التصنيف حسب تغيرات حجــم الإنــتــاج)		(1) تكــالـيـف ثــابـتــة
		(2) تكــالـيـف متـغـيـرة:
		(3) تكاليف شبه متغيرة وشبـه ثــابـتـة
VI) التصـنـيـف حسـب زمـــن صـــرف الـتـكـالـيـــف أو تـحـمـيـلـهـــا (التصــنيف حسب تـوقـيـت حسـابـهـا)	.	(1) تكاليف فعلية (تاريخية)
		(2) التكاليف المحددة مسبقا (مقدما)

المصــدر: من إعــداد الـطـالـب صــاحـب الـبـحـث.

II - طرق حـــساب التـــكـــاليـــف الـــفـــعلية (التاريخية):

II- 1 - طـــرق التـــكاليف الكـــلية :

1- مـــفـــهومـــها:

تم إقرار طريقة التكاليف الكلية في فرنسا، وقد عرفت محاسبيا بأنهـــا: " كـــل أعبـــاء المؤسسة المتعلقة بالمنتوجات المخزنة، باستثناء مصاريف التوزيع المحملة للمنتوجات المباعة" [1].

أما كوهن فيعرفها (التكلفة الكلية) بأنها: " طريقة أساسية للمحاسبة التحليلية تشمل علـــى مجموعة من الإجراءات لتوزيع إجمالي للأعباء المباشرة وغير المباشرة، التي تتحملها المؤسسة بـــين المنتوجات والأنشطة المراد تحديد تكلفتها النهائية. كما تهدف هذه الطريقـــة إلى تحميـــل كلـــي للأعباء على المنتوجات، مع الآخذ بعين الاعتبار الأعباء الإضافية وتصـــحيح بعـــض تقييمـــات المحاسبة العامة"[2].

2- تـــاريـــخ ظـــهـــورهـــا:

هي طريقة قديمة. يعود تاريخ استعمالها إلى القرن السادس عشـــر، حيـــث لم تظهـــر أي إشكالية في تطبيقها نظرا لاعتبار كل التكاليف تقريبا مباشرة (يد عاملة ومواد أولية). لكن بتطور النشاط الصناعي المتميز بالاستثمارات الضخمة أدى إلى ظهور صعوبات في التطبيق، لدى طرح قودار سنة 1827 مسائل تتعلق أساسا بالإهتلاك، الصيانة، قيم المخزون، مكافأة الأموال الخاصة.

يتم استعمال عدة طرق لحساب التكلفة النهائية (الكلية)، لعل أهمها طريقة الأقسام المتجانسة أو كما تسمى طريقة مراكز التحليل (مراكز التكلفة). والتي سنتطرق إليها بنوع مـــن التفصـــيل نظرا لتطابق عمل هذه الطريقة مع الجزء العملي محل الدراسة.

---

(1) BURLAUD, A., SIMON, C., *Comptabilité de gestion, coûts, contrôle*, Ed. Vuibert, Paris, 2000 , p. 13.
(2) COHEN, E., *Dictionnaire de gestion*, Casbah Edition, Alger, 1994, p. 87.

II-1-1- طريقة الأقـــســام المتـــجــانــسة (مركز التحليل) :

يعود أصل طريقة الأقسام المتجانسة إلى أعمال العقيد الفرنسي ريمائيلو (Rimailho) قبـــل الحرب العالمية الثانية، في إطار اللجنة العامة للتنظيم العلمي (C.E.G.O.S)[1] ســـنة 1927، ثم مـــن طرف المجموعة الوطنية للتنظيم الفرنسي (C.N.O.F)[2]. لتعتمد بعد ذلك من طرف لجنة توحيـــد المحاسبات بالقرار الصادر في 1948/04/04. ثم إدراجها في المخطط المحاسبي العـــام لســـنة 1947 و 1957. لتبقى هذه الطريقة كأساس النظام في المخطط المحاسبي لسنة 1982[3].

1 ــ حـــســاب التــكــلــفــة الكــلــيــة وفق طريقة الأقـــســام المتــجــانسة:

تعتبر طريقة الأقسام المتجانسة أكثر دقة وتطور مقارنة بالطرق الأخرى (طـــرق التحميـــل الشامل للمنتوجات بمعامل، طرق التحميل الشامل للوظائف ذات التحليـــل الكلـــي للأعبـــاء)، وتتجلى مظاهر تفوق هذه الطريقة في تحليلها للأعباء تحليلا مفصلا ودقيقا مما يـــؤدي إلى نتـــائج أقرب للحقيقة فيما يخص التكاليف والتكاليف النهائية.

و قبل التطرق إلى دراسة مبادئ وأسس هذه الطريقة وجب تحديد دقيق لمفهـــوم القســـم المتجانس ومركز التحليل:

1- 1 ــ مفهوم القسم المتجانس:

" هو جزء من المؤسسة، ذو طابع محاسبي أين تجمع عناصر التكاليف غير المباشرة، قبل تحميلها على المنتوجات والتي لا يمكن تحميلها مباشرة لتكاليف المنتوجات المعنية" [4].

كما يعرف القسم المتجانس بأنه:" تقسيم خاص لمحاسبة المؤسسة يسمح بتحليـــل عناصـــر الأعباء غير المباشرة قبل تحمليها للتكاليف" [5].

---

(1) C.E.G.O.S : Commission Générale d'Organisation Scientifique.

(2) C.N.O.F : Comité National de l’Organisation Française.

(3) BURLAUD, A., SIMON, C., op. cit. p. 13.

(4) LAUZEL, P., TELLER, R., *Contrôle de gestion et budget*, Ed. Sirey, Paris, 1994, p. 67.

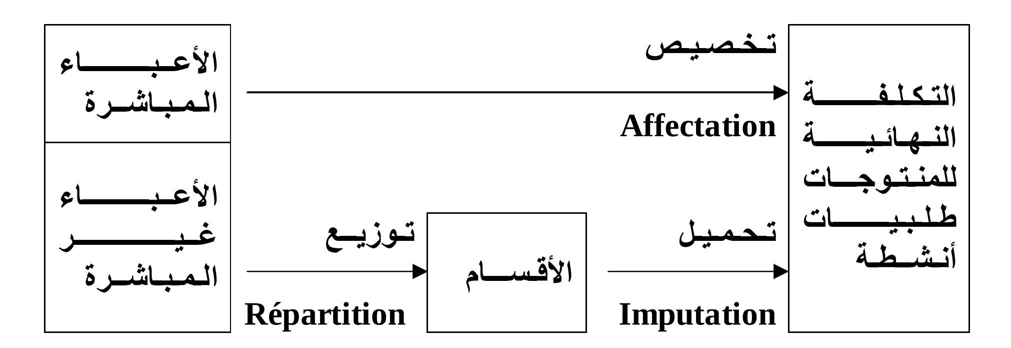
(5) عبيد جرادي، مرجع سبق ذكره، ص. 51.

و عليه القسم المتجانس هو " ذلك القسم أو الجزء الصغير نسبيا بحيث يمكن قياس نشاطه، والذي وجد لأغراض محاسبية بحتة تتمثل في تجميع وتوزيع الأعباء غير المباشرة على هذه الأجزاء قبل تحميلها على المنتوجات المعنية "[1].

ومن هنا فالقسم المتجانس هو الجزء من المؤسسة حدد لأجل تخصيص وتحميل الأعباء المباشرة وغير المباشرة على المنتوجات، طلبيات أو أنشطة. وذلك وفق مراحل متعددة، نتطرق إليها لاحقا.

و الشكل الموالي يوضح مكانة القسم المتجانس في عمل طريقة الأقسام المتجانسة:

شكل رقم (2-3): مكانة القسم المتجانس في عمل طريقة الأقسام المتجانسة.



Source : R. Barre, R. Lory, M. Richez, Comptabilité Analytique d'exploitation et Gestion de l'entreprise, librairie Istra, Paris,1975.

1- 2 ـ مفهوم مركز التحليل:

مركز التحليل هو تقييم للوحدة المحاسبية (المؤسسة ككل) التي تجمع فيها عناصر الأعباء غير المباشرة قبل تحميلها على تكاليف المنتجات كما يعرف بأنه:" تقسيم للوحدة المحاسبية أين تحلل عناصر الأعباء غير المباشرة، مسبقا لتحميلها إلى تكاليف المنتجات المعنية" [2].

مركز التحليل كتقسيم ذو طبيعة محاسبية فإنه يمكن أن يوافق :

---

(1) KHOUATRA D. et al., op. cit. p. 25.

(2) BARRE, R., LORY, R., RICHEZ, M., *Comptabilité analytique d'exploitation et Gestion de l'entreprise*, Librairie Istra, Paris, 1975, p. 62.

- إما تقسيم وهمي للمؤسسة: وهو التقسيم الذي يعادل غالبا وظيفة من وظـــائف المؤسســـة مثل، التمويل، الإدارة، الأمن، تسيير الأفراد... إلخ.

- إما تقسيم حقيقي للمؤسسة: وهو التقسيم الذي يوافق في الغالب مصلحة مـــن مصـــالح المؤسسة، ونتكلم إذن عن مركز عمل مثل مصلحة التموين، الورشات، مصلحة التوزيع... إلخ.

مركز التحليل يمكن أن يختار بالطريقة التي تجعل الأعباء غير المباشرة تتميز بخاصية التجانس. إن تجانس المركز يسمح بقياس نشاطه بوحدة فيزيائية (وحدة عمل). ولكن هذا ليس دومـــا في المتناول. وهذا ما سنتطرق إليه عند دراستنا لاحقا.

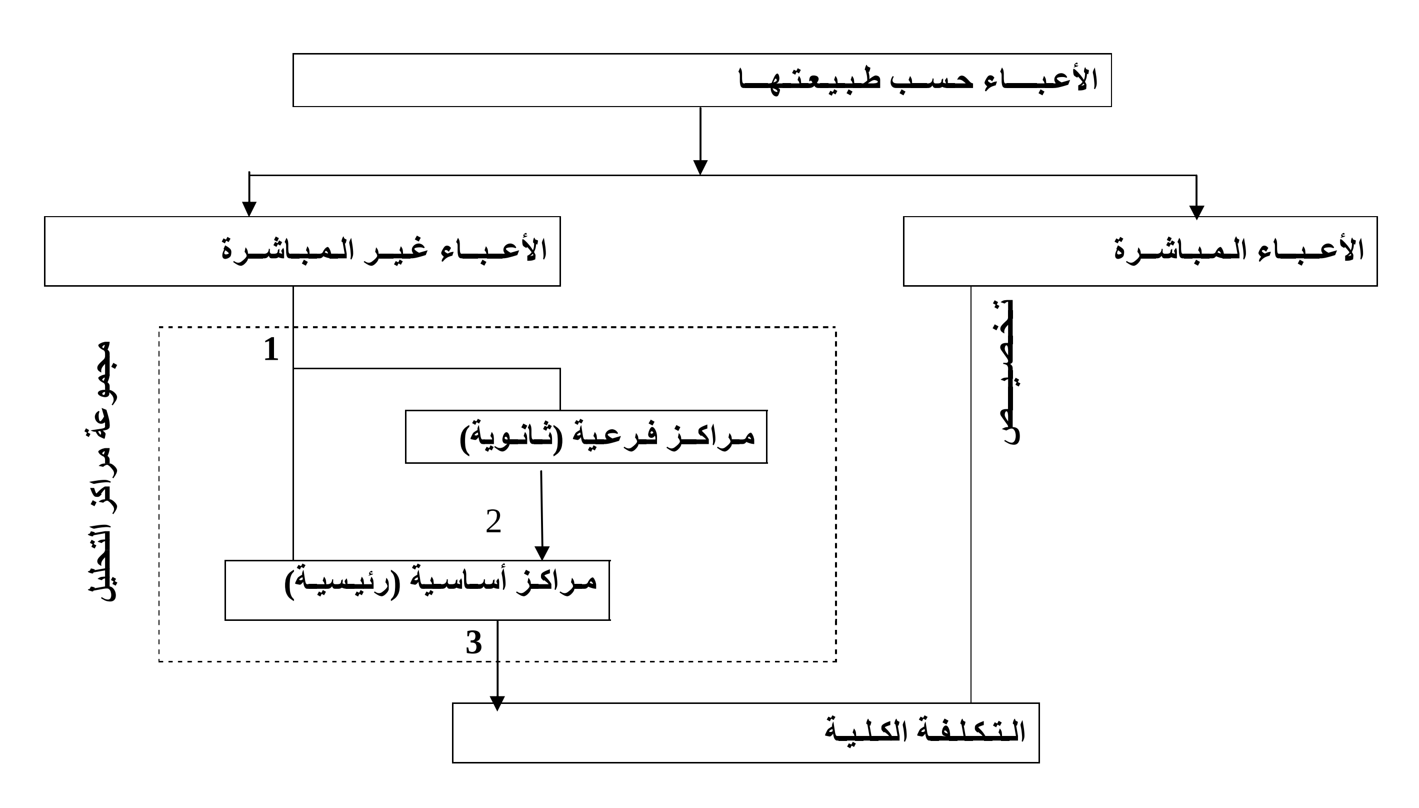
2- مراحل حـــساب التكلفة الكلية وفق طريقة الأقسام المتجانسة:

يمكن تلخيص مختلف مراحل عمل طريقة الأقسام المتجانسة في ما يلي:

- تقـــسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة (مراكز تحليل).
- تخصيص الأعباء المباشرة للمنتوجات.
- تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتوجات.

والمخطط التالي يبرز هذه المراحل

شكل رقم (2-4): مراحل حساب التكلفة الكلية.



Source : A. Burlaud, C. Simon, Comptabilité de gestion, coûts, contrôle, Ed. Vuibert, Paris, 2000.

2-1- تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة (مراكز تحليل) :

يختلف تقسيم المؤسسة إلى مجموعة مراكز أو أقسام من مؤسسة إلى أخرى، وهذا بـــاختلاف الهيكل التنظيمي للمؤسسة، حجم المؤسسة، وحاجتها إلى المعلومات، المراقبة، وضـــبط الأعبـــاء وتكلفة هذا التقسيم بالإضافة إلى درجة تشعب وظائف المؤسسة.

تجمع الأعباء في مراكز التحليل حيث تشكل أجزاء النظام المحاسبي التي لا يمكن تخصيصها مباشرة قبل أن يتم تحميلها مباشرة قبل أن يتم تحميلها إلى المنتوجات، الطلبيات والأنشطة.

إن خاصية التجانس الموافقة للتسمية التقليدية تتمثل في تجانس الوسائل المستعملة داخل المؤسسة سواء كانت مادية أو بشرية. بالإضافة إلى الخدمات المقدمة التي تهدف إلى الدقة في عملية تحميل أعباء تلك الأقسام إلى المنتوجات يتم تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل عملي يتوافق مع التقسيم

الحقيقي حسب معيار المسؤولية. أما نظريا فالتقسيم يتم بغض النظر عن أية علاقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة.

المخطط المحاسبي العام استعمل لحسابات مراكز التحليل الرقم 92، الذي يصنفها حسب وظائف المؤسسة الاقتصادية، كالإدارة، التحويل، تسيير المستخدمين تسيير المباني والعتاد، التموين والإنتاج.. إلخ.

والمخطط الموالي يوضح تصورات البنية الوظيفية بتغير حجم المؤسسة:

شكل رقم (2-5): مخطط مقارن لتصورات البنية الوظيفية حسب حجم المؤسسة.

تقسيم وظيفي أساسي			تقسيم وظيفي مطور
الإدارة	الإدارة	الإدارة	الإدارة العامة
			التسيير المالي
		تسيير المستخدمين	تسيير المستخدمين
	المصالح العامة	تسيير العتاد و المباني	تسيير المباني
			تسيير العتاد
		خدمات ملحقة	خدمات ملحقة
	تسيير التموين	تسيير التموين	تسيير التموين
المصالح التقنية	المصالح التقنية	الدراسات التقنية والبحوث	الدراسات التقنية والبحوث
		الإنتاج	الإنتاج
التوزيع	التوزيع	التوزيع	التوزيع

نلاحظ من الشكل السابق أن عدد الأقسام أو المراكز، يتوقف على طبيعـــة نشـــاط المؤسســـة، حجمها و تنظيمها.

و هذا ما يدل على أنه لا يوجد تقسيم نموذجي للمؤسسة، فيما يتعلـــق بتحديـــد الأقســـام أو المراكز.

وتجدر الإشارة إلى أن هنالك عدد من مراكز التحليل ليست لها علاقة مباشرة بالمنتوجـــات ومنه يصعب تحميل أعبائها على هذه الأخيرة.

لهذا الغرض يميز المخطط المحاسبي العام لفرنسا (PCG) بين نوعين من الأقسام:

2-2- الأقـــسام الرئيسية والأقـــسام الفـــرعية:

2-2-1- الأقسام الرئيسية (المراكز الأساسية):

يعرف الدليل المحاسبي الفرنسي المراكز الرئيسية أو كما تسمى أقسام الاســـتغلال بأنهـــا: " تلك الأقسام التي تحمل الأساسي من خدماتها إلى تكاليف المنتوجات أو الطلبيات، ويتنازل عـــن البعض منها إلى باقي المراكز" [1].

وتستخدم هـــذه الأقـــسام وســـائل الإنتاج والبيع الخاصة بالمؤسسة ويشكل نشاطها بنية الدورة (شراء، إنـــتاج، بيع).

2-2-2- الأقسام الفرعية (المراكز الثانوية):

الدليل المحاسبي الفرنسي يعرف الأقسام الفرعية، أو كما تسمى أقسام التسيير بأنها: " هـــي التي يتم التنازل على الأساسي مـــن خـــدمـــاتها إلى مـــراكز أخرى ويحمل الـــبعض منـــها إلى تكـــاليف المنتوجات أو الطلبيات"[2].

---

[1] بوعمامة سهيلة، رسالة ماجستير، دور محاسبة الأنشطة في تحسين طرق حساب التكاليف،رسالة ماجستير،جامعة سطيف،2001-2002، ص.7.

إذن فالأقسام الرئيسية هي التي تستفيد منها المنتوجات مباشرة، والأقسام المساعدة هـي التي ليست لها علاقة مباشرة مع المنتوج، وإنما تعمل على تسهيل مهمة الأقسام الرئيسية بحيث توزع أعبائها على هذه الأخيرة قبل تحميلها على المنتوجات، الطلبيات والأنشطة.

2-3- تخصيص الأعباء المباشرة للمنتوجات:

الأعباء المباشرة هي الأعباء التي من السهل إرجاعها وتخصيصها كليا على الوحدات المنتجة الخاصة بها دون المرور بأية مرحلة إضافية لمنتوج أو نشاط معين، وذلك لإمكانية تواجد وسيلة قياس (كيلو غرام، ساعة عمل أو ساعة دوران آلة... إلخ).

يتم في هذه المرحلة تحديد التكلفة المباشرة للمنتوجات أو الأنشطة وذلك بتحويل الأعباء المباشرة لها.

2-4- تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتوجات:

لتحميل الأعباء غير المباشرة على المنتوجات لابد من المرور بالمراحل التالية:

المرحلة الأولى: التوزيع الأولي:

بعد الانتهاء من مرحلة إنشاء الأقسام السالفة الذكر، يمكن إعداد جدول يحتوي على الأعباء مبوبة حسب طبيعتها، ويتم توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التكاليف المختلفة وفقا لمفاتيح

[2] بوعمامة سهيلة، نفس المرجع السابق، ص.7.

التوزيع المناسبة ثم تجمع هذه المبالغ لتعطي لنا ما يعرف بالمجموع الأولي للأقسام والناتجـــة عـــن عملية التوزيع الأولي كمرحلة أولى.

المرحلة الثانية: التوزيع الثانوي:

هذه المرحلة تعد استمرار للمرحلة السابقة، أي بعد توزيع كل الأعباء غير المباشـــرة علـــى الأقسام الأساسية والثانوية، يتم الحصول على الأعباء الإجمالية للأقسام الأساسية وهذا بعد تفريغ أعباء الأقسام الثانوية من حسابات الأقسام الأساسية. هذه العملية تتم وفقا لمفاتيح التوزيع،

وتعرف هذه الأخيرة بأنهـــا: " نسبة ثابتة مطبقة على عبء ما، حيث تحدد الحصة الـــتي تخـــص مركز معين" [1].

عند حساب تكلفة مراكز التحليل، نصادف بالنسبة للمراكز الثانوية (المساعدة) حالتين:

- إما أن تكون أعباء المركز الواحد موجهة إلى بقية الأقسام دون أن يتلقـــى ذات المركـــز خدمات من أعباء الأقسام الأخرى، وهذه حالة بسيطة ولا تطرح أي إشكال إذ يلغـــى القســـم بمجرد تفريغ أعبائـــه في الأقســـام الأخـــرى، وتســـمى هـــذه الحالـــة التوزيـــع الســـلمي.

- و إما أن نكون أمام حالة ثانية ومعروفة بالتوزيع المتقاطع، أي أن القسم الثـــانوي يقـــدم خدمات إلى بعض أو كل الأقسام الثانوية الأخرى ويتلقى بدوره خدمات من هـــذه الأقســـام، حيث يمكن توزيع أعباء القسم قبل أن نحدد تكلفته النهائية، وهذا ما يعرف بمســـألة الخـــدمات المتبادلة.

ولحل هذا الإشكال والمتمثل في الخدمات المتبادلة، هناك طرق متعددة أهمها:

أ- طريقة الإلغاء أو التوزيع الإجمالي:

حيث يتم الاعتبار في البداية أنه لا وجود لخدمات متبادلة. بين الأقسام الثانوية، ويتم جمـــع أعباء المراكز الثانوية ثم توزيعها على المراكز الأساسية.

---

[1] BURLAUD, A., SIMON, C., op. cit. p..35.

و من عيوب هذه الطريقة أنها[2]:

- تتجاهل الخدمات المتبادلة فيما بين الأقسام الثانوية.

- توزيع تلك الأعباء باستخدام مفتاح واحد للتوزيع، هذا الأخير يجب أن يكون يتماشى وطبيعة العبء.

ب- طريقة التوزيع الانفرادي:

تستعمل هـــذه الطريقة كـــل قسم مـــن الأقـــسام الثانـــوية أساسا معينا لتوزيع الأعباء على عكس الطريقة الســـابقة، ويعاب على هذه الطريقة أنها لم تأخذ مسألة تبادل الخدمات بين المراكز الثانوية بعين الاعتبار.

ج- طريقة التوزيع التنازلي:

أخذت هذه الطريقة تبادل الخدمات بين الأقسام بعين الاعتبار وفقا لمبدأ الاستفادة التنازليـــة، إذ تم ترتيب الأقسام تنازليا بمعنى أنه يوضع القسم في المرتبة الأولى الذي استفاد من خدمات أكبر عدد من الأقسام ثم القسم الذي يليه أقل استفادة وهكذا، وفي حالة التساوي في عـــدد الأقســـام المستفيدة، يفضل القسم ذي التكلفة الأكبر.

و قـــد أعطى المخطط المحاسبي العام الفرنسي ترتيبـــا نموذجيـــا للأقـــسام وفقا لطريقـــة التوزيع التنازلي، كما يلي: قسم الإدارة العامة، قسم المالية، قسم تسيير الأفـــراد، قســـم تســـيير المبـــاني، قسم تسيير التجهيزات، قسم الخدمات الملحقة، قسم التموين، قسم الدراسات التقنيـــة والبحوث، قسم التوزيع، وقسم المصاريف الأخرى[1].

د- طريقة التوزيع التبادلي:

جاءت هذه الطريقة لحل إشكال الارتباط بين قسمين ويتفرع عنها:

- طريقة التتابع أو التوزيع المستمر:

حيث توزع الأعباء غير المباشرة بطريقة متتالية بين الأقســـام المقدمـــة والأقســـام المستفيدة من الخدمات المتبادلة، ويعاب على هذه الطريقة أنهـــا تأخـــذ وقتـــا طـــويلا في

---

(2) جبار محفوظ، حساب التكاليف و ترشيد المؤسسات الصناعية،رسالة ماجستير،جامعة سطيف،1992، ص. 61.

(1) مداني بن بلغيث،فعالية نظام المعلومات المحاسبية في التسيير،رسالة ماجستير،جامعة الجزائر،1998، ص. 102.

الحساب في حالة تعدد الأقسام الثانوية، وبقاء جزء من الأعباء غير المباشرة غير موزع بين الأقسام المستفيدة ويعرف بـــ " فرق التحميل ".

- الطريقة الجبرية:

تعتبر من أدق وأحسن الطرق من حيث تجاوزها لنقائص الطـــرق الســـابقة، وكـــذا استخدمها للأساليب الرياضية والإحصائية (المصفوفات، الإعلام الآلي..) مما يجعلها أكثـــر مصداقية في توزيع الخدمات بين الأقسام الثانوية.

2-4- اختيار وحدة العمل:

تعرف وحدة العمل بأنها الوحدة المشتركة التي تمكن من قياس مجموع الأعباء المتعلقة بمركز التحليل، بالإضافة إلى نصيب أعبائه في التكلفة الكلية النهائية.

كما تعرف على أساس أنها تلك الوسيلة التي تستعمل كوحدة لقياس نشاط مراكز التحليـــل (الأقسام). وفي نفس الوقت تستعمل لتحميل أعباء تلك المراكـــز علـــى حســـابات تكـــاليف المنتوجات. ووحدات العمل تكون على نوعين:

- وحدات عمل ملموسة مثل: عدد ساعات العمل المباشرة، عـــدد ســـاعات دوران الآلات، وحدات منتجة أو مباعة، كيلو غرام، طن، متر مربع، متر مكعب... إلخ.

- وحدات عمل غير ملموسة مثل: تكاليف الإنتاج الخاصة بكل منتوج (عند توزيـــع الإدارة العامة مثلا)، 100 د.ج من المبيعات (عند توزيع التسويق) وغيرها، أي هذه الوحدات هي عبارة مقادير من النقود.

و حتى تكون وحدات العمل معبرة يجب أن تتوفر جملة من الخصائص أهمها:

- أن تعتبر بصفة كمية عن الخدمة المقدمة للمركز أو القسم.
- أن تكون لها معنى، بسيطة، وتسمح بملاحظة نشاط القسم.

- أن تكون وسيلة نافعة لتحميل التكاليف على المنتوجات[1].
- نستطيع استعمالها في تشكيل عمليات مختلف الطلبيات.

إن اختبار وحدة قياس من بين عدة وحدات متاحة، تتطلب دراســـة دقيقـــة وملاحظـــة متفحصة لسلوك كل من الأعباء الكلية للقسم وحجم نشاطه[2]. و في نفس الوقت تلائم الوحدة وتماشيها مع هذا السلوك.

هنالك عدة طرق لاختيار وحدة القياس أهمها طريقة معامل الارتباط .بمعنى اختيـــار وحـــدة العمل لمركز تحليل يفترض وجود علاقة قوية بين تكلفة المركـــز ووحـــدة العمـــل (أي معامـــل الارتباط القريب من الواحد الصحيح).

ويحسب معامل الارتباط بالعلاقة التالية:

$$R = \frac{\sum_{i=1}^{n} X_i Y_i - n\overline{X}\overline{Y}}{\sqrt{\sum_{i=1}^{n} X_i^2 - n\overline{X}^2}\sqrt{\sum_{i=1}^{n} Y_i^2 - n\overline{Y}^2}}$$

حيث X_i : تمثل المشاهدات للوحدات البديلة (البدائل) حسب السنواتn.

Y_i : تمثل تكاليف القسم لنفس السنوات.

$\overline{X}$ و $\overline{Y}$ يمثلان المتوسطات الحسابية لهذه المتغيرات

و نستطيع تفسير قيمة معامل الارتباط كما يلي:

- $R > 0$: علاقة ارتباط موجبة.
- $R < 0$: علاقة ارتباط سالبة.
- $R = 0$: عدم وجود ارتباط.

(1) GERVAIS, M., *Contrôle de gestion*, 7ème édition, Ed. Economica, Paris, 2000, p. 43.

(2) مداني بن بلغيث مرجع سبق دكره، ص.102.

و يتم حساب تكلفة وحدة العمل انطلاقا من تكلفة المركز وعدد وحدات العمل حسب العلاقة التالية:

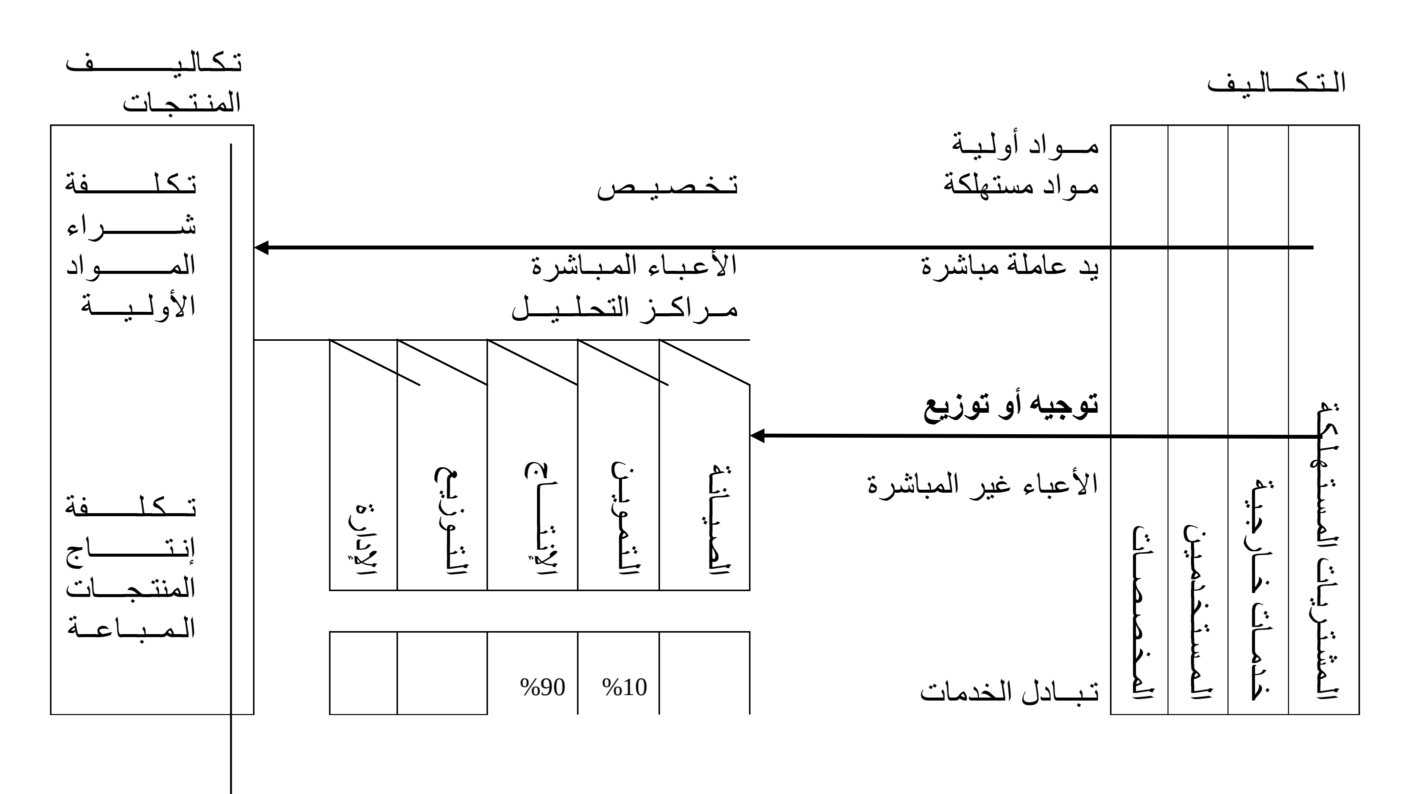
تكلفة وحدة العمل = تكلفة مركز التحليل / عدد وحدات العمل

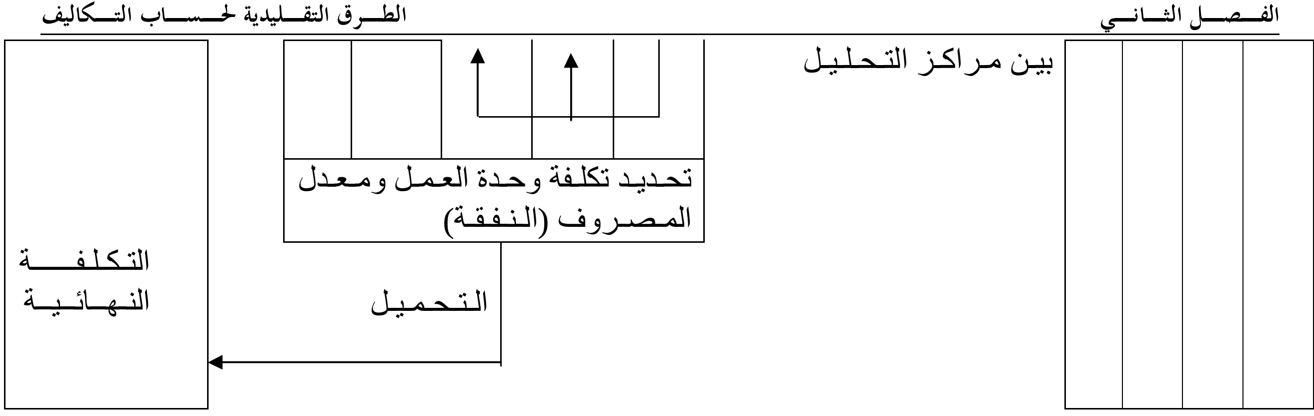
و بعدها تتم تحميل تكلفة وحدات العمل المستهلكة للمنتوجات، وهذا بمعرفة تكلفة وحدة العمل لكل مركز رئيسي وتحسب انطلاقا من العلاقة التالية:

تكلفة عدد الوحدات المستهلكة = عدد وحدات العمل x تكلفة وحدة العمل

و المخطط التالي يوضح عرض شامل ومفصل لعمل طريقة الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل) ومراحلها:

شكل رقم (2-6): عرض شامل لطريقة الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل)





Source: B.Doriath, Comptabilité De Gestion, Dunod, Paris, 1999.

II-1-4- تقييم طريقة الأقسام المتجانسة (مركز التحليل):

بالرغم من اعتبار طريقة الأقسام المتجانسة من أحسن الطرق لحساب التكاليف من حيث إدخال مجموع الأعباء في التكلفة النهائية، إلا أنها لا تخلو من نقائص أو حدود نوجزها فيما يلي:

1- ثقل الإجراءات الحسابية و اعتمادها على التقريب خاصة في حالة تعدد المنتجات .

2- صعوبة تحديد المسؤولية على النفقات، وكذا الرقابة عليها وهذا في حالة توزيع التكاليف غير المباشرة على منتجات مختلفة.

3- في حالة تغير النشاط حيث التكاليف الثابتة مستقرة، إهمال هذه الحالة يؤدي إلى تأثر التكاليف و الأرباح.

4- في بعض الأحيان مسؤولي المؤسسات يحتاجون إلى معلومات على التكاليف لاستخدامها في اتخاذ بعض القرارات قبل الشروع في العملية الإنتاجية.

5- التكلفة الكلية الفعلية والتي تحسب بطريقة الأقسام المتجانسة هي نتيجة لعدة ظواهر مستقلة أهمها حجم الإنتاج و المبيعات، أسعار عوامل الإنتاج المستعملة، المردودية التقنية لعوامل الإنتاج.

II-1-2- طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة :

لقد جاءت طريقة التحميل العقلاني لمواجهة الانتقادات الموجهة لكل مـــن طـــريقتي التكـــاليف الكلية و التكاليف المتغيرة، حيث نجد الأولى تقوم بتحميل كافة الأعباء للمنتوجات، طلبيات، أنشطة. أما الثانية فتعتبر أن تكاليف الإنتاج تتمثل في الأعباء المتغيرة فقط. بينما الأعباء الثابتة فتحمـــل جملـــة واحدة على نتيجة الدورة تعود أصول هذه الطريقة إلى أعمال هنري كانت المنتمي إلى التيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل (OST)، سنة 1915[1].

تقوم هذه الطريقة بتحميل التكاليف الثابتة على المنتوجات، طلبيات، أنشطة بما تستحقه فعـــلا، و بما أن لكل مؤسسة مستوى نشاط يمكن أن يكون طبيعي، فإذا استطعنا تحديد هذا الأخير حســـب النسبة (نشاط حقيقي / نشاط عادي) نكون قد وضعنا حدا لتأثير تغـــير مســـتوى النشـــاط علـــى النتيجة[2].

لقد سميت طريقة التحميل العقلاني نسبة إلى معامل التحميل العقلاني الذي يحسب بالعلاقة التالية:

النشاط الفعلي / النشاط العادي	**CIR = AR / AN**

(1) KHOUATRA, D., et al., op. cit, p. 53.
(2) GERVAIS, M., op. cit. p. 43.

حيث تتم بواسطة هذا المعامـــل تحميـــل الأعبـــاء الثابتـــة للمنتجـــات، طلبيـــات، أنشـــطة
تهدف هده الطريقة إلى[4]:

- القضاء على تدبدب تكلفة الوحدة المنتجة و بالتالي فهي تأخذ مسألة الأعبـــاء الثابتـــة بعـــين الاعتبار.

- تتوصل إلى تكلفة وحدوية ثابتة، حيث تفيد المؤسسة في تقـــدير التكـــاليف للمنتوجـــات في مستويات النشاط المختلفة و تخطيط الأسعار في الفترة القصيرة.

مبدأ التحميل العقلاني يكمن في ربط التكاليف الثابتة بمستوى نشاط " طبيعي"، كما أن طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة تسمح بأن لا نحمل للتكاليف سوى الجزء من أعباء البنية المناسب

للنشاط الحقيقي بالمقارنة مع النشاط الطبيعي. و هكذا تكون التكاليف الكلية معدلة بعـــد إزالـــة تأثير حجم النشاط على التكاليف[1].

من هنا فإن طريقة التحميل العقلاني تعتمد على الأسس المنهجية التالية[2]:

- تحديد و عزل التكاليف الثابتة من مجموع التكاليف.
- تحديد معامل التحميل العقلاني.
- حساب التكاليف القابلة للدمج في التكاليف عن طريق حاصل ضرب التكاليف الثابتـــة الفعلية و معامل التحميل العقلاني.
- حساب الفرق بين التكلفة الفعلية الثابتة و التكاليف الثابتة المدمجة.

1- مفهوم حجم النشاط (النشاط الطبيعي):

[4] جبار محفوظ، مرجع سبق ذكره،ص.82.

[1] KHOUATRA, D., et al., op. cit, p. 55.

[2] بولقصيبات محفوظ، مرجع سبق دكره، ص.56.

إن استخدام هذه الطريقة يتطلب أولا أن نحدد نشاط مرجعي يسمى النشاط الطبيعـــي، و تحديد هذا الأخير يصطدم ببعض الصعوبات. في فرنسا المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) قدم ســـنة 1985 تمييز بين:

1-1- الطاقة الاسمية أو النظرية:

و هي الطاقة المحققة عند استعمال الوسائل المتوفرة باستمرار، و على وتيرة ثابتـــة (أي ظـــروف إنتاج مثالية)، بعبارة أخرى تحدد على أساس إمكانيات الآلات و الوسائل في حالة استعمالها بشـــكل مستمر و دون توقف[(3)].

1-2- الطاقة الطبيعية (العادية، الحقيقية):

توافق الطاقة الطبيعية، النشاط الذي بإمكان المؤسسة أن تبلغه من أجل استخدام " أمثل " لقدراتها الإنتاجية، كما أن الطاقة الطبيعية يمكن أن تكون حسب (CNC) مستوى النشاط المتوقع.

و تجدر الإشارة هنا إلى أنه تكمن الصعوبة في اختيار مستوى النشاط لأي مؤســـسة في اختيـــار المؤشر الذي يمكن أن يستعمل كمقياس لحجم النشاط، و منه تحديد الحجم (العادي) له.

لكن من الممكن استعمال وحدات العمل الحقيقية (ساعة عمل العمال، ساعة عمل الآلة، الكمية المشتراة، الكمية المباعة...إلخ) كمؤشر لحجم النشاط.

لإيجاد تكلفة الإنتاج بطريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة نستعين بدالـــة التكلفـــة الكليـــة (تكاليف ثابتة + تكاليف متغيرة) و هذا بتحميل الإنتاج بكافة التكاليف المتغيرة و جزء فقط مـــن التكاليف الثابتة.

$$CT = CF + CV$$

حيث: **CT :** التكلفة الكلية.

CF : التكلفة الثابتة.

CV : التكلفة المتغيرة.

معامل التحميل العقـــلاني = **CIR = AR /**

$$CF' = CF \times CIR$$

(3) KHOUATRA, D., et al., op. cit, p. 56.

'CF: التكاليف الثابتة القابلة للدمج في التكاليف.

(CF-CF): الفرق بين التكلفة الفعلية الثابتة و التكلفة الثابتة المدمجة.

و هو الجزء المتبقي من التكاليف الثابتة الذي لم يحمل للإنتاج.

$$(CF' - CF) = (CF \times CIR) - CF$$
$$CF(CIR - 1) = CF\ (AR/AN - 1)$$

AR: النشاط الفعلي

AN: النشاط العادي

و نكون أمام الحالات التالية:

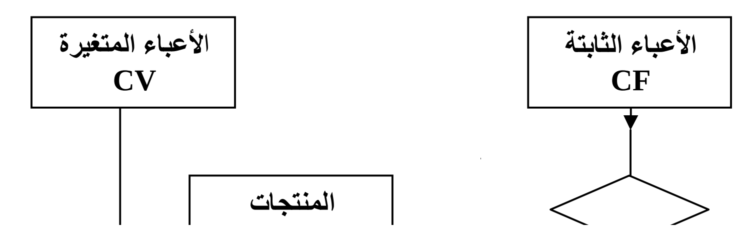
- النشاط الفعلي = النشاط العادي: معامل التحميل العقلاني يساوي الواحد، و عليه فإن التكاليف الثابتة تحمل كلية للتكلفة النهائية

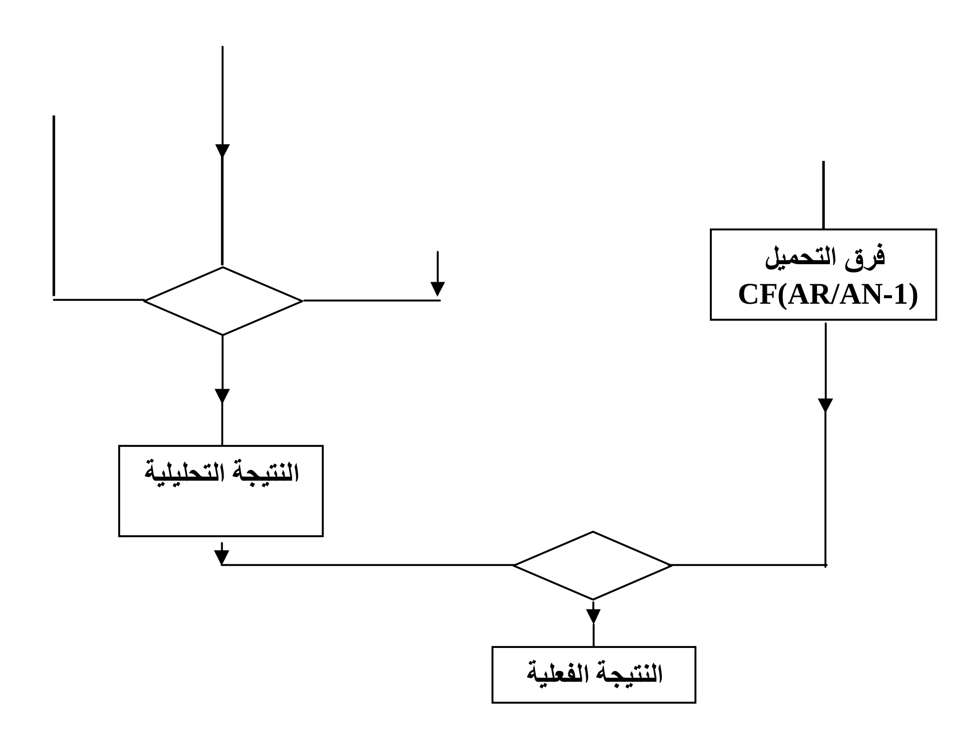
- النشاط الفعلي أقل من النشاط العادي: أي معامل التحميل أقل من الواحد (فرق التحميل سالب) أي أن المؤسسة غير مستغلة بنسبة 100%. بمعنى لم تستغل بكامل طاقتها الإنتاجية (Sous-activité) و هو ما يفسر النقص في النشاط و يسمى تكلفة بطالة حيث أن جزء فقط من الأعباء الثابتة تحمل للنتيجة.

- النشاط الفعلي أكبر من النشاط العادي: و منه فإن معامل التحميل أكبر من الواحد (فرق التحميل موجب) و هذا يعني أن المؤسسة تحملت تكاليف ثابتة أكبر من طاقتها (Suractivité) المتاحة و هذا ما يسمى بربح زيادة الفعالية (ربح زيادة النشاط).

و الشكل الموالي يوضح عمل طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:

الشكل رقم (2-7): عمل طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة





Source : BURLAUD, A., SIMON, C., op. cit.

2- تقييم طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:

إنه من الواضح من خلال القيام بالتحليل عن طريق التحميل العقلاني، ليس تغـــيير التكـــاليف و التكاليف النهائية، و إنما تتمثل المهمة في إيجاد إمكانية تحليل على أوسع نطاق.

2-1-مزايا التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:

- يمكن أن تفيد هذه الطريقة كأداة قيادة في المدى القصير فهي تعطي أهمية الأعبـــاء الثابتـــة في التحليل و من خلال إقصاء تأثير الأعباء الثابتة من تغير تكلفة الوحدة. تبحث اســـتخدام أمثـــل لقدرات الإنتاج من خلال إظهار تكلفة البطالة و ربح زيادة النشاط، الجزء من الأعباء غير المحملة أو المحملة بأكثر تسمح باستخراج:

- في فترة انخفاض النشاط (تكلفة بطالة).
- في فترة زيادة النشاط (ربح زيادة النشاط).

و بالتالي فإن المؤسسة في الحالة الأولى تحصل على تكلفة بطالة و ذلك عندما تتحمـــل تكلفـــة العتاد المقرر لمستوى نشاط معين و غير مستعمل لأن الإنتاج غير كافي.

و في حالة زيادة النشاط فإن أعباء ثابتة خيالية تحمل على التكاليف و عدم طبيعية هذه الأعبـــاء المحملة يوضح بربح زيادة النشاط.

2-2- عيوب (حدود) التحميل العقلاني للأعباء الثابتة:

- تكمن الصعوبة في تطبيق هذه الطريقة في تحديد أو تقييم النشاط الطبيعي و قياس هذا الأخـــير يشمل نوع من الذاتية.

- صعوبة التفرقة بين الأعباء المتغيرة و الأعباء الثابتة خاصة عند وجود أعباء شـــبه مـــتغيرة، إذ تستعمل الطرق الإحصائية و الرياضية للفصل بينهما.

- اضطرابات بعض قطاعات الأنشطة يحتم على المسيرين المزيد من الحيطة و الحذر، إضـــافة إلى وجود المراجعة و التعديل الدوري للمعايير من أجل أخد التغيرات الداخلية للمؤسسة و تقلبات المحيط في الحسبان.

II-1-3- طريقة التكلفة الهامشية الحدية :

قبل التطرق إلى التكلفة الهامشية فإنه من الأهمية بما كان توضيح أن المؤسسة لا تغير بصـــفة عامة إنتاجها وحدة بوحدة و لكن بشرائح أو حصص أو سلاسل ، لأن القيود الفنية تســـتوجب في معظم الأحيان أن عددا كبيرا من الوحدات تكون منتجة في كل مرة تكون فيها هناك عمليـــة تصنيع.

حيث تقترح هذه الطريقة أو التقنية دراسة تغيرات الأعباء التي تنتج عـــن تقلبـــات النشـــاط و تحديد انعكاسات هذه التغيرات على الأرباح الإجمالية.

1- مفهوم التكاليف الهامشية:

1-1- التعريف العملي:

في مؤسسة تقوم بتغيير إنتاجها بسلاسل، و لمستوى إنتاج معين فـــإن التكلفـــة الهامشـــية تساوي إلى تكلفة السلسلة الأخيرة المصنوعة للوصول إلى هذا المستوى و انطلاقا من هذه التكلفة

الهامشية للسلسلة يمكن حساب التكلفة الهامشية للوحدة من السلسلة، بتقسيم التكلفة الهامشية للسلسلة على عدد وحدات هذه السلسلة.و إذا كانت المؤسسة بإمكانها أن تغير في إنتاجها وحدة بوحدة، فإن السلسلة تصبح هي الوحدة.

1-2- التعريف النظري :

باحترام أقل للشروط الفنية بالمؤسسة، فإنه بالإمكان اعتبار أن التكلفة الهامشية عند مستوى معين من الإنتاج و لمنتوج هي تكلفة الوحدة الأخيرة المصنوعة للوصول إلى هذا المستوى.

في هذين التعريفين اعتبرنا حالة زيادة الإنتاج، و بالإمكان إعطاء تعريف أكثر شمولية على أن التكلفة الهامشية هي التغير في التكلفة الإجمالية الناتجة عن التغير في الإنتاج.

هذا التعريف يطبق ليس فقط على الزيادة في الإنتاج و لكن أيضا على تخفيض الإنتاج. حيث يمكن التمييز بين التكلفة الهامشية للتطور و التكلفة الهامشية للانحدار إذا خفضت المؤسسة من إنتاجها.

2- تحديد التكلفة الهامشية رياضيا:

التكلفة الهامشية تتغير عندما تتغير الكميات المنتجة، ليكن لدينا:

Ct_0: التكلفة الهامشية، **q**: الكميات، Ct_0 تتغير بدلالة **q** ويمكن أن نكتب:

$$Ct_0 = f(q)$$

لكل تغير Δq من **q**، توافق إلى تغير ΔC في تتكون التكلفة الهامشية من الأعباء المتغيرة التي تنتج عن تحقيق هذه الوحدة Ct_0. التكلفة الهامشية للوحدة تساوي إلى النسبة $\Delta C / \Delta q$

إذا افترضنا و مع بقائنا على المستوى النظري أن Δq يمكن أن تمثل تغيرا صغيرا جدا، فإن التكلفة الهامشية إذن تساوي إلى نهاية النسبة $\Delta C/\Delta q$ عندما Δq يتجه نحو الصفر.

ومنه:

$$C_{ma} = \lim_{\Delta q \to 0} \Delta C/\Delta q$$

هذه النهاية هي المشتق $C't_0$ للدالة Ct_0.

يمكن اعتبار إذن و بطريقة رياضية، أن التكلفة هي دالة الكميات المنتجة و تساوي إلى مشتق دالة التكلفة الإجمالية. هذا المفهوم مهم للتمثيل الرياضي لتطور التكاليف ولدراسة التطبيقات الممكنـــة للتكلفة الهامشية في التسيير.

3- مقارنة التكلفة الهامشية و التكلفة المتوسطة للوحدة:

التكلفة المتوسطة للوحدة هي تكلفة الوحدة المنتجة، بمعنى آخر نصيب الوحدة المنتجة مـــن التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة. تتغير التكلفة المتوسطة كلما كان هناك زيـــادة في الإنتـــاج، و ذلك مع تغير تكلفة الوحدات الأخيرة المصنوعة، بمعنى مع التكلفة الهامشـــية حيـــث نســـجل الحالات التالية:

- عندما تكون التكلفة الهامشية أقل من التكلفة المتوسطة فإن هذه الأخيرة تنخفض.
- عندما تكون التكلفة الهامشية أكبر من التكلفة المتوسطة فإن هذه الأخيرة تزداد.

و ينتج أنه عندما تكون التكلفة المتوسطة في حدها الأدنى (أو لا تـــتغير) فـــإن التكلفـــة الهامشية تكون تساويها.

رياضيا: هذه الخاصية يمكن البرهان عليها كما يلي:

- التكلفة الإجمالية هي دالة للكميات المنتجة أين: $Ct_0 = f(q)$
- التكلفة المتوسطة هي قسمة التكلفة الإجمالية على الكميات أين:

$$Cm_0 = f(q) / q$$

- التكلفة الهامشية تساوي إلى مشتقة التكلفة الإجمالية أين:

$$Cm_0 = f'(q)$$

- عند الحد الأدنى للتكلفة المتوسطة فإن مشتقها ينعدم بتغير الإشارة أين:

$$(q\, f'(q) - f(q)) / q^2$$

إذن: $qf'(q) - f(q) = 0$

و منه نستخرج: $f'(q) = f(q) / q$

بمعنى: $Cm_0 = Cm_0$

إنه يظهر جليا أنه عند الحد الأدنى للتكلفة المتوسطة، فإن التكلفـــة الهامشـــية تكـــون تساويها.

مستوى الإنتاج الذي يوافق الحد الأدنى للتكلفة المتوسطة يمكن اعتباره كمستوى تقـــني أمثل في بنية معينة، إلا أنه عامة ليس بمستوى الإنتاج الأمثل لأن هذا الأخير هـــو الـــذي يعطي للمؤسسة الربح الأكبر.

4- التكلفة الهامشية و التسيير:

4-1- البحث عن الحل الأمثل الاقتصادي:

نعني بالحل الأمثل الاقتصادي مستوى الإنتاج الذي من خلاله المؤسسة تحصل على أكبر ربح.

نعلم أن: الربح الإجمالي = الإيراد الإجمالي – التكلفة الإجمالية

لكن يمكن إجراء هذا الحساب باستعمال مفهوم التكلفة الهامشية. في الواقع لكل سلسلة منتجـــة توافقها ليس فقط التكلفة الهامشية و لكن أيضا إيراد هامشي (حدي) الذي يعطي بيع السلســـلة ذاتها و يمكن أن نكتب:

الربح الهامشي = الإيراد الهامشي – التكلفة الهامشية

بالنسبة لكل سلسلة.

إن المجموع لهذه الأرباح الهامشية يعطي الربح الإجمالي، و إنه من الواضح أننا عندما نرفـــع مـــن عدد الوحدات المنتجة فإن الربح الإجمالي يتوقف عن الزيادة عندما الربح الإجمالي يصبح منعدما.

يمكن أن نستخلص أن[1]:

الربح الإجمالي يصل إلى حده الأقصى لما الإيراد الهامشي يساوي إلى التكلفة الهامشية.

- **رياضيا:** و بنفس التعبير الخاص بالتكلفة الهامشية نستطيع أن نقول أن الإيراد الإجمالي هو دالة **g(q)**، و الإيراد الهامشي هو مشتقها **g'(q)**. الربح الإجمالي هو إذن أيضا دالة لـــــ **q** و التي يمكن كتابتها على النحو التالي:

الربح الإجمالي = **f(q) – g(q)**

لما هذا الربح يصل إلى حده الأقصى، فإن مشتقه ينعدم أي:

$$g'(q) - f'(q) = 0$$

و منه:

$$g'(q) = f'(q)$$

بمعنى:

الإيراد الهامشي = التكلفة الهامشية

4-2- سياسة الأسعار التفاضلية:

أ- المفهوم:

في الدراسة السابقة، كان الأمر يخص اختيار مستوى الإنتاج، و لكن بيع كل الإنتاج بنفس السعر،مفهوم التكلفة الهامشية يمكن أيضا استعمالها للحكم على إمكانية قبول الطلبيات الإضافية

الإنتاج المعتاد يتم بيعه بسعر بيع متوسط، أكبر من التكلفة المتوسطة لهذا الإنتاج. المؤسسة يمكنها فيما بعد قبول تصنيع وحدات إضافية إذا كانت متأكدة من بيعها بأكثر من تكلفتها الهامشية.

ب- الشروط:

هذه السياسة للسعر التفاضلي لا يمكن تطبيقها إلا في بعض الظروف:

- أن لا يمكن أن يكون هناك تحويل للزبائن بين الزبائن المعتادين و المشترين الإضافيين.
- هذه السياسة يجب أن تكون في سرية تامة حتى لا تتعرض سمعة المؤسسة لأي ضرر لأنها في الغالب لا تفهم جيدا.

(1) GILBERT, C., PATRICK, P., *Comptabilité analytique*, 2ème édition, Ed. Economica, Paris, 1998, p. 119.

- يجب أن تكون فقط على جزء ضئيل من المبيعات، و إذا لم يكن الحال كذلك فإنه من الحذر أن لا تطبق إلا فوق التكلفة المتوسطة (إذن بعد الحل الأمثل الفني).لتتجنب المؤسسة خطر عدم تغطية الأعباء الثابتة الأولية و أيضا لتفادي جلب مجموع أسعـــار السوق تحت التكلفة المتوسطة.

لهذا فإن المخطط المحاسبي العام لفرنسا (PCG) يوضح أن في كل دراسة خاصة بالتكلفة الهامشية فإنه من الأهمية بمكان إظهار في نفس الوقت:

- التكلفة الهامشية.
- الحجم الكمي الذي ترجع إليه.
- التكلفة المتوسطة للوحدة المرافقة.

ج- **تطبيقات :**

عدد قليل من المؤسسات تأخذ قرارات التسيير بحساب التكاليف الهامشية، إلا أنـــه بعـــض السياسات تعتبر مع ذلك مستوحاة من مفهوم التكلفة الهامشية.

- مؤسسات تصنع بصفة تطوعية أحجام إنتاج إضافية التي تبيعها بأسعار مخفضة في فترات تخفيض الأسعار (Solde) بالإضافة إلى المنتوجات العادية التي تخفض من سعرها.

- مؤسسات تبيع جزء من إنتاجها بسعر مخفض إلى بعض فئات المجتمـــع مـــثلا الهيئـــات المهنية، طريقة الإجراء هذه يمكن أن تجلب لها زبائن إضافيين(1).

- في الواقع إن المؤسسات العمومية بالخصـــوص (مـــثلا مؤسســـة النقـــل بالســـكك الحديدية....إلخ) هي التي تجري دراسة عقلانية للتكلفة الهامشـــية، و النـــواتج تســـتعمل لإعداد بعض تعريفات الأسعار، وأيضا لأصحاب الإستهلاكات المهمة.

II-2- طـــرق التـــكـــالـــيف الـــجزئـــية:

لقد ظهرت طرق التكاليف الجزئية نتيجة رفض إدخال كامل الأعباء غير المباشرة في تكلفـــة المنتوجات. هذه الطرق رغم تعددها إلا أنها تشترك في خاصية واحدة هي أنها لا تأخـــذ بعـــين

(1) GILBERT, C., PATRICK, P., *Comptabilité analytique*,.op. cit. p. 116.

الاعتبار في حساب تكلفة المنتوجات إلا جزء من الأعباء (المصاريف) في حين الجزء الباقي تجمعه في كتلة أو عدة كتل مختارة بشكل مناسب.

تختلف طرق التكاليف الجزئية عن التكاليف الكلية في كيفية تحميل الأعباء على المنتوجـــات أو الطلبيات. فالطرق الكلية تحمل المنتوجات بكافة أعباء المؤسسة من ثابتة أو متغيرة، مباشرة أو غير مباشرة. أما الطرق الجزئية فلا تحمل المنتوجات بكل هذه الأعباء بل الأعباء التي تـــرى أنهـــا أكثر ارتباطا بالمنتوج. أو بعبارة أخرى التي يمكن تحميلها للمنتوجات بسهولة وحســـب حاجـــة المؤسسة.

فإذا كانت الطرق الكلية أو الجزئية تتفق في تحميل الأعباء المتغيرة المباشرة للمنتوجات فإنهـــا تختلف في عدة نقاط من بينها تحميل الأعباء غير المباشرة والثابتة.

وفي هذا الصدد نميز بين عدد من الطرق أهمها:

II-2-1- طــريقة التكـــاليـــف المتغيـــرة (Direct Costing):

أول ما نشر عن طريقة التكاليف المتغيرة واستخداماتها يرجع إلى ج.ن.هارتس ســـنة 1936 بوصفه لتجربة انطلقت سنة 1934 من خلال إحدى نشريات الجمعية الوطنية لمحاسبي التكـــاليف، إذ ظهرت لأول مرة بتاريخ 1936/01/15 من طرف أعضاء الجمعية الأمريكية للمحاسبة التحليلية (NACA).[1] ووضعت رسميا في تقرير الجمعية الوطنية للمحاسبين (NAA) [2] في النشرية رقم 23 بتاريخ 1953/04/01 بأمريكا.

---

(1) NACA: National Association of Cost Accountants.

(2) NAA: National Association of Accountants.

حيث أن الكثيـــرون يعتقـــدون أن طـــريقة (Direct Costing) هـــي طريقة التكـــــاليف المبـــاشرة. غيـــر أنـــه في الأصل هي تكلفة تتشكل من الأعباء التي تتغير مع كميـــة الإنتـــاج. وبالتالي فالترجمة الأكثر ملائمة لهذا المصطلح الأنجلوسكسوني هو طريقة "التكاليف المتغيرة".

حسب ما ورد في المخطط المحاسبي لسنة 1982، فالتكلفة المتغيرة تتكون من الأعباء الـــتي تـــتغير لتغير حجم نشاط المؤسسة وتهدف هذه الطريقة إلى ما يلي: (1)

- حساب النتيجة التحليلية لكل منتوج، وهي الفرق بين سعر البيع والتكلفة الإجمالية (الكلية).

- تحديد هامش، حيث يقيس هذا الأخير مدى مساهمة المنتوج في النتيجة التحليلية للمؤسســـة. و مدى تغطية الأعباء الهيكلية. و للذكر فالهامش حسب المخطط المحاسبي لسنة 1982 هو الفـــرق بين سعر البيع والتكلفة الجزئية.

1- مـــفهوم الـــطريـــقة

و بناءا على ما سبق يمكن إعطاء تعريفا لهذه الطريقة «فهي تعتمد أساسا علـــى الفصـــل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، حيث يتم استبعاد هذه الأخيرة من حســـاب التكـــاليف والتكاليف النهائية. أي التفرقة بين تكلفة العناصر التي يتغير مقدارها وفق الـــتغيرات في حجـــم النشاط. وتكلفة العناصر التي ترتبط بمقدارها بما يحصل من تقلبات على حجم النشاط. وبـــذلك يمكن اعتبار المجموعة الأولى تكاليف متغيرة والثانية تكاليف ثابتة.»(2)

و تجدر الإشارة هنا إلى أن طريقة التكلفة المتغيرة (النسبية) تتمثل في اعتبار في تكلفـــة كـــل منتوج أو مجموعة المنتوجات الأعباء المتغيرة فقط. معرفة هذه التكلفة تسمح باستخراج هـــامش على التكلفة المتغيرة لكل منتوج. وإجمالي الهوامش يسمح فيما بعد بحساب نقطة التعادل (عتبـــة المردودية) ومؤشرات التسيير.

(1) GERVAIS, M., op. cit. p. 94.

(2) مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص. 106.

ويلاحظ على هذه الطريقة أنها تتجنب الجزافية فيما يخص توزيع الأعباء الثابتة بين المنتوجـــات. وهذا يعتبر أحد مزايا تطبيق هذه الطريقة.

2- عـرض الطـريـقة:

لتطبيق هذه الطريقة فإنه يجب الفصل بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة، وبعدها توزيع الأعباء المتغيرة، حسب كل منتوج. فالأعباء المتغيرة المباشرة تخصص مباشرة على تكلفة كل منتوج، أمـــا الأعباء غير المباشرة فتحلل أولا في مراكز التحليل في جداول ذات أعمدة مزدوجة، أو بـــاللجوء إلى طرق إحصائية لتوزيعها ومن ثم تحميلها على المنتوجات.

ويمكن وصف الطريقة على النحو التالي:

شكل رقم(2-8): التصنيفات المختلفة للأعباء في حالة ثبات الهيكلية .

تـصـنـيـفـات الأعــبــاء	الأعــبــاء الـمـتـغـيــرة	الأعــبــاء الـثــابـتــة
الأعـبــاء الـمـبـاشـرة	- المواد الأولية. - اليد العاملة للورشات التي لا يمر بها إلا منتوج وحيد. -... إلخ.	- اهتلاك الآلات التي يمر بها منتوج واحد فقط. - تأطير العمال واليد العاملة للورشات التي لا يمر بها إلا منتوج وحيد. - ... إلخ.
الأعـبــاء غـيـر الـمـبـاشـرة	- اللوازم المستهلكة. - الطاقة الكهربائية، الإشهار. -.... إلخ.	- النفقات الإدارية. - اهتلاك الآلات والمصالح الإدارية.. -... إلخ.

و بإعادة أخذ الشكل السابق (2-8) فإن الأعباء التي تؤخذ في الاعتبار هي تلك المبينة بالمســـاحة المضللة في الشكل أدناه والذي هو ملخص عن الجدول أعلاه.

الشكل رقم (2-9): وصف طريقة التكاليف المتغيرة .

تـصـنـيـفـات الأعــبــاء	الأعــبــاء الـمـتـغـيــرة	الأعــبــاء الـثــابـتــة
الأعـبــاء الـمـبـاشـرة		
الأعـبــاء غـيـر الـمـبـاشـرة		

لقد عرفت هذه الطريقة عدة تعديلات، وذلك على أساس نوع التكاليف المدخلة في حسابها:

- خلال المرحلة الأولى: كانت تأخذ بعين الاعتبار التكاليف المتغيرة (الطريقة المبسطة).
- خلال مراحلها الحديثة: أضحت الطريقة تأخذ بعين الاعتبار ليس الأعباء المتغيرة فقط، و إنما مجموع الأعباء المحملة مباشرة سواء كانت متغيرة أم لا(الطريقة المطورة).

2- طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة :

لقد عرضت هذه الطريقة في المخطط المحاسبي لسنة 1982، حيث انه وبموجبها فإن الأعباء الثابتة تعتبر كل لا يتجزأ، حيث أن الأعباء لا تحمل للمنتوجات ولكن لفترة زمنية معينة، ولهذا فهي تحذف من حساب النتيجة الإجمالية لنفس الفترة، دون أن تدخل في حساب تكلفة المنتوجات، حيث أن الأعباء المتغيرة هي وحدها التي تدخل في حساب تكلفة المنتوجات.

و انطلاقا من هذا فإنه لكل سلعة أو خدمة نقوم بحذف الأعباء المتغيرة المتعلقة بالكميات المباعة من رقم الأعمال ونحصل على هامش التكاليف المتغيرة (الهامش الإجمالي أو الهامش الخام).

وهذه الهوامش يجب أن تغطي الأعباء الثابتة للمؤسسة وتسمح بالحصول على نتيجة تحليلية شاملة (إجمالية).

و يمكن تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة البسطة كما يلي: [1]

رقم الأعمال
- الأعباء المتغيرة

= الهامش على التكلفة المتغيرة
- الأعباء الثابتة

= النتيجة

(1) BOUGHABA, A., op. cit, p. 300.

4- طـــريقة التكـــاليف المتغيـــرة المطـــورة :

تستخدم هذه الطريقة في حالة وجود أعباء ثابتة مباشرة، وهي طريقة مطورة للطريقة السابقة، حيث تعتبر مزيجا لطريقتي التكاليف المتغيرة و التكاليف المباشرة (هذه الأخيرة تدرس لاحقا).

حيث تأخذ هذه الطريقة في الاعتبار الأعباء الممكنة بالمساحة المظللة في الجدول التالي:

شكل رقم (2-10): وصف لطريقة التكلفة المتغيرة المطورة.

تـصـنـيـفـات الأعـــبـــاء	الأعـــبـــاء الـمـتـغـيـــرة	الأعـــبـــاء الـثـابـتـــة
الأعـبـــاء الـمـبـاشـرة	(مظلل)	(مظلل)
الأعـبـــاء غير الـمـبـاشـرة	(مظلل)	

و من هنا فإن التكاليف الثابتة تقسم إلى ثابتة مباشرة، وثابتة غير مباشرة، وبالتـــالي فإن تكلفة المنتوج تحمل كل التكاليف القابلة للتحميل وليس التكاليف المتغيرة فقط لتطرح مـــن رقم الأعمال ونتحصل على هامش على التكاليف الخصوصية .

وهذه الطريقة تتبع الخطوات التالية:[1]

رقـــم الأعـــمـــال
- الأعـبـاء الـمـتـغـيـرة
= الـهامش على التكلفة المتغيرة
- الأعـبـاء الـثـابـتـة الـمـبـاشـرة
= الـهامش على التكلفة الخصوصية
- الأعـبـــاء الـثـابتة المشـتـركة
= الـنـتـيـجـة

[1] BOUGHABA, A., op. cit, p. 302.

و تجدر الإشارة هنا إلى أنه في حالة وجود عدة منتجات (تشكيلة منتجات) يمكن تطبيق طريقـــة التكاليف المتغيرة المطورة كما هي موضحة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (2-3): طريقة التكاليف المتغيرة المطورة في حالة تشكيلة منتجات.

الرقم	البيـان	الإجمالي	المنتوج A	المنتوج B	المنتوج C		المنتوج N
01 **02**	**رقم الأعمال** **التكاليف المتغيرة** - المواد الأولية المستعملة. - اليد العاملة. - مصاريف الإنتاج. - مصاريف التوزيع.	x x x x x x x x	ر. أ. A ت. م. A	ر. أ. B ت. م. B	ر. أ. C ت. م. C		ر. أ. N ت. م. N
03	**هامش / التكلفة المتغيرة** **التكاليف الثابتة لمباشرة** - أعباء الإنتاج الخاصة. - أعباء التوزيع الخاصة.	مجموع الهوامش مج ت ثا مباشرة	هـ ت م A ت ث م A	هـ ت م B ت ث م B	هـ ت مC ت ث م C		هـ ت م N ت ث م N
04 **05**	**هامش / تكلفة خصوصية** **تكاليف ثابتة مشتركة**	مجموع الهوامش مج ت ثا مشتركة	هـ ت خ A	هـ ت خ B	هـ ت خ C		هـ ت خ N
06	**النتيجة الإجمالية**	x x x x					

المصدر: من إعداد الباحث.

5- تـقييم الطريـقة (طريـقة الـتكاليف المـتغيرة):

ككل وسيلة تحليل بقدر ما تحمل من مزايا، لا تخلو من عيوب أو بـالأحرى حـدود، والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:

5-1- فوائد طريقة التكاليف المتغيرة [1]

- تقرير إنجاز الأنشطة التي تبين إن تكاليفها المتغيرة أقل من أسعارها التي تحدد عن طريـق المناولة من الباطن (Sous-traitance).

---

(1) مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص.107.

- تسمح بالمراقبة الجيدة للأعباء، لأنه بعد التوزيع والتحميل فمتابعة عبء ما هـــو أكثـــر تعقيدا، لكن بعد تقسيمها لجزء متغير وجزء ثابت فالعمل يكون أكثر سهولة.[2]

- تزودنا بالعناصر الضرورية للتحليل على المدى القصير، لأنها ســـهلة الحســـاب وذلـــك بتحميل الأعباء غير المباشرة يكون محدود بالعناصر المتغيرة فقط.

- تبين هذه الطريقة وبشكل واضح المنتجات الأكثر مردودية، وهي تلـــك الـــتي يكـــون هامشها الإجمالي أكثر ارتفاعا. ويمكن التخلي عن الإنتاج الأضعف هـــامش بعـــد عمليـــة الترتيب.

- الحكم على المسؤولين استنادا إلى الهوامش التي تم تحديدها داخل قطاعاتهم.

- تسمح بإعداد التقديرات والقرارات المستقبلية المتعلقة بالتكاليف المـــتغيرة، و التكـــاليف الثابتة، عكس الاستعمال التاريخي مثل التكاليف الكلية.

5-2- حـــــدود طـــريقة التكـــاليـــف المتغيـــرة:

- إن الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة ليس بالسهولة المتصورة. فهي ليست صـــحيحة إلا لفترة زمنية معينة وتتطلب معرفة كاملة بتطور الأعباء خلال هذه الفترة. هـــذا التقســـيم أو الفصل يفترض أن هناك استغلال كامل أو تام بين قرارين:[1]

- **القـــرار الأول:** هو الذي يولد الأعباء الثابتة، ويتعلق بإقامة طاقة إنتاجية معينة.

- **القرار الثاني:** هو الذي يولد الأعباء المتغيرة، ويتعلق باستغلال تلك الطاقة الناتج عن القرار الأول.

- الحجم هو المصدر الوحيد للتغير، حيث أن الأعباء الثابتة بالنسبة لحجم معين من الإنتـــاج يمكنها أن تتغير بالنسبة لمعايير أخرى، مثل تنوع وتعقد المنتجات.

- التشابه الكبير بين التكاليف المتغيرة والتكاليف المباشرة، أدى إلى خلـــط المفـــاهيم عنـــد مستعملي هذه الطريقة.

---

[2] GERVAIS, M., op. cit, p. 97.
[1] GERVAIS, M., op. cit, p. 97.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن مجالات استخدام هذه الطريقة مختلفة ومتعددة، حيـــث تســـتعمل في التسعير، وفي دراسة الهوامش ومساهمة المنتوجات، بالإضافة إلى ذلك نجد أهم استخدام يكمـــن في دراسة عتبة المردودية للمؤسسة.

ونظرا لأهمية هذه الأخيرة سنتطرق لها بنوع من التفصيل.

II -2-2- عـــتبة المردودية ومـــؤشرات التسيير:

يعتبر التحليل عن طريق النقطة الميتة من التحليلات المهمة التي تســـاعد إدارة المؤسســـة في اتخاذ القرارات و الرقابة حيث يتطلب اتخاذها و الحصول على معلومات تتعلق بسلوك التكـــاليف وحجم المبيعات و الأرباح. هذه العلاقة تشكل الإطار العام لنشاط أية مؤسسة هادفـــة للـــربح ويتطلب ذلك بطبيعة الحال التخطيط والتنسيق والرقابة من قبل الإدارة مع التجـــاوب الســـريع للعوامل الخارجية ومنها ظروف المنافسة. من خلال منظور عام نجد أن هنـــاك ثـــلاث حـــالات لنتيجة نشاط أية مؤسسة تهدف للربح هي:

- زيادة الإيرادات على النفقات وتكون نتيجة النشاط ربحا.
- زيادة النفقات على الإيرادات وتكون نتيجة النشاط خسارة.
- تساوي كل من الإيرادات والنفقات وتكون النتيجة التعادل.

إن الحالتين الأولى والثانية يتكرر حدوث أي منها حسب متطلبات الوضع الســـائد لنشـــاط المؤسسة. أما الحالة الثالثة فهي نادرة الحصول كنتيجة نهائية ولكن لأغراض التخطـــيط والرقابـــة واتخاذ القرارات فإنه ينبغي معرفة حجم النشاط الذي تتعادل عنده كل من النفقات والإيـــرادات من أجل التنبؤ بنتيجة النشاط النهائية وتجنب الخسائر المتوقعة.

من خلال ما ذكر أعلاه، نعني بالتعادل هو مستوى النشاط الذي تكون نتيجته صفرا عنـــد مقابلة النفقات مع الإيرادات.

1- عـــتبة المردودية (أو نـــقـــطة التعادل):

عتبة المردودية أو النقطة الميتة، رقم الأعمال الحرج، أو تحليل العلاقة بـــين التكلفـــة الحجـــم والربح، هي أسلوب يرتكز على التفريق بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة، ولكنها تتجـــه أكثـــر نحو التنبؤ.

1-1- تعريـــفـــها:

إن النقطة الميتة هي حجم أو قيمة المبيعات التي تكون انطلاقا من نشاط ذو مردودية، حيـــث تكون مجموع التكاليف مغطاة بناتج البيع المحصل عليه. إن الأعباء تقسم إلى أعباء ثابتـــة وأعبـــاء متغيرة، إذن فالنقطة الميتة حسب M.Gervais تعـــرف بالنقطة التي تغطـــي فيهـــا الأعبـــاء الثـــابتة والمتغيرة بحـــاصل المبيعات العـــائد بحجم المبيعات[1].

ويعرف (C.T.HORNGREN) عتبة المردودية للمؤسسة بأنها: «ذلك المستوى من النشـــاط (حجم المبيعات) الذي يجعل التكاليف الكلية والإيرادات الكلية متساويتين أو عنـــدما لا يوجـــد هناك ربح أو خسارة» [2].

[1] GERVAIS, M., op. cit, p. 99

[2] جبار محفوظ، مرجع سبق ذكره، ص.77

عتبة المردودية أو كما يصطلح عليها عتبة الربحية تتمثل في رقم الأعمال التي تحقق المؤسسة من خلالها لا أرباح ولا خسائر.

عتبة المردودية هي رقم الأعمال الذي من أجله المؤسسة لا تحقق لا خسارة ولا ربح. و بعبارة أخرى هي علاقة ربحا ما بالتكاليف التي ترتبط به، فيتعلق الأمر إذن بربط علاقة تدفق العائد المحصل عليه خلال فترة ما وقياس تدفق النشاط.

و تجدر الإشارة هنا حسب مجموعة من الاقتصاديين أن عتبة المردودية تسمى خطأ، والمفهوم الأدق هو عتبة الربحية، حيث تدل الأولى على علاقة الفائدة برؤوس الأموال المستثمرة، أما الثانية فتسمح بمعرفة مستوى النشاط الضروري للحصول على هذا التوازن بحيث يفيد كأداة تنبؤ لإعداد الميزانيات، ولوحات القيادة.

1 -2- تحديد نقطة التعادل:

أ- الطريقة الجبرية (الرياضية):

لتحديد نقطة التعادل بالطريقة الجبرية نتبع الخطوات التالية:

ليكن لدينا:

C: التكلفة الإجمالية. **P**: سعر البيع الوحدوي.

V: التكلفة المتغيرة الوحدوية. ***q***: الكمية المنتجة والمباعة.

F: الأعباء الثابتة.

التكلفة الإجمالية هي: $C = V.q + F$ .... (1)

عند هذه النقطة فمجموع التكاليف هذه تكون مساوية لرقم الأعمال:

التكلفة الإجمالية = رقم الأعمال

$C = P.q$ .... (2)

هذا يعني أن رقم الأعمال يغطي كل من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة للمؤسسة.

من [1] و[2] نجد:

$$V.q + F = P.q \Rightarrow q = \frac{F}{(P-V)}$$

نقطة التعادل = التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة

حيث أن (P–V) يمثل هامش التكلفة المتغيرة الوحدوي. ومنه النقطة الميتة بالحجم مساوية إذن النسبة بين الأعباء الثابتة وهامش التكلفة المتغيرة الوحدوية.[1]

النقطة الميتة بالقيمة هي:

$$q\,x\,P = \frac{F}{(P-V)}\,x\,P \Rightarrow \frac{F}{(P-V)/P}$$

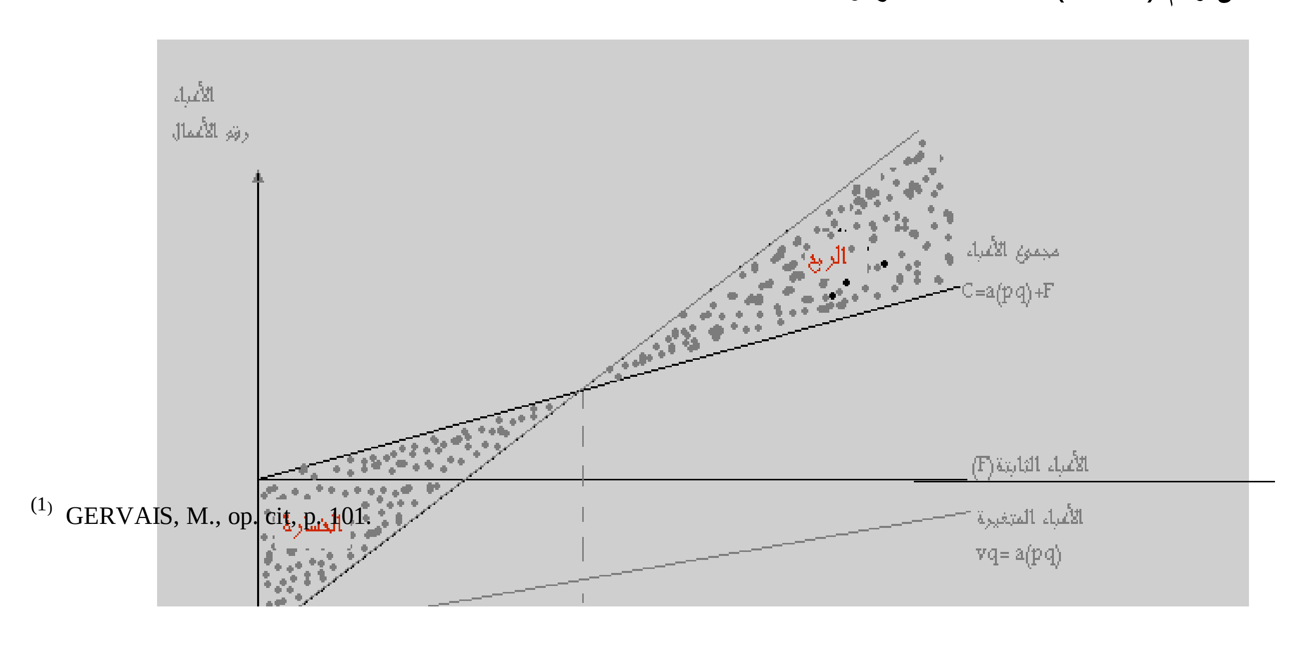
لهذا فرقم الأعمال الحرج مساو إلى النسبة بين الأعباء الثابتة على معدل الهامش على التكلفة المتغيرة.

ويمكن الوصول إلى عتبة المردودية بطرق رياضية أو جبرية متعددة، لكنها تشترك في أنها تنطلق من أن عتبة المردودية تتساوى عندها مجموع التكاليف مع مجموع الإيرادات.

ب- الطريقة البـــيانية (الهـــندسية):

انطلاقا من الصيغة الجبرية لعتبة المردودية توجد هناك العديد من الرسومات البيانية أهمها:

شكل رقم (2-11): تحديد عتبة المردودية بيانيا.



(1) GERVAIS, M., op. cit, p. 101.

1-3- النـــقطـــة المـــيـــتة واســـتعمالاتـــها:

هناك فوائد متعددة تتعلق بإيجاد عتبة المردودية، خاصة ما يتعلق بمعرفة تاريخ حـــدوث هـــذه العتبة مسبقا، حيث تعتبر وسيلة مهمة من وسائل الرقابة على التسيير ومعرفة مردودية المنتجـــات المختلفة.

كما أن معرفة تاريخ حدوثها هي أساس توجيه السياسات الإنتاجية والسعرية وقاعدة لاتخـــاذ العديد من القرارات والاختيار بين البدائل المتاحة وتحسين النتيجة وغيرها من الأهداف.[1]

فإذا كانت النقطة الميتة هي التاريخ الذي تبلغ فيه المؤسسة عتبة الربحية، ومعروف أنه يجـــب على المؤسسة أن تبلغها في أقرب أجل ممكن لتدخل في مرحلة الأرباح، إلا أنها ليست في مـــأمن من احتمال تقهقر البنية الأمر الذي سيمنعها من تغطية مجمل أعباءها الثابتة.

النقطة الميتة تكمل مؤشر عتبة الربحية وتظهر كمعيار آمان، فكلما كان الوصـــول إلى رقـــم الأعمال الحرج مبكرا كلما كان الآمان أكبر.

تحديد النقطة الميتة يكون بالعلاقة:

---

(1) جبار محفوظ، مرجع سبق ذكره، ص. 78.

PM النقطة الميتة.
SP عتبة الربحية.
CA رقم الأعمال.

$$PM = \frac{SP \times 12}{CA}$$

أو

$$PM = \frac{SP \times 360}{CA}$$

وتتمثل استعمالات النقطة الميتة فيما يلي:

- قياس تأثير التغير في الأعباء الثابتة، سعر البيع، و الأعباء المـــتغيرة. في مـــدى حساســـية المؤسسة للظروف المحيطة بها.
- حصر النتائج المترتبة على نشاط المؤسسة.و تحديد هامش الآمان إلى حد يمكن المؤسســـة من تقليص مبيعاتها دون أن تتوقف عن تحقيق المردودية.
- توجيه سياسة الإنتاج أي قياس أثر التغير في السعر، الترويج، وسياسة الائتمان على زيادة مستويات المبيعات.

- قياس حجم المبيعات الذي يمكن تحقيقه من أجل الوصول إلى نتيجة تحليلية معينة أي الحجم الأدنى الذي تتطلبه طلبية ما بشرط أن تكون ذات مردودية.

2- مؤشرات التـــسيير:

2-1- هامش الآمـــان (الضمـــان):

يعرف هامش الآمان على أساس أنه الفرق بين رقم الأعمال وعتبة المردودية، وهو يمثل أقـــل رقم أعمال ممكن أن تتحمله المؤسسة دون أن تقع في الخسارة[1].

كما يمثل هامش الأمان مقدار الانخفاض في حجم المبيعات قبل أن تحقق المؤســـسة خســـارة صافية.[3] كما يعرف على أنه قيمة رقم الأعمال الذي يفوق عتبة المردودية[2].

يحدد هامش الآمان بالعلاقة التالية:

MS = هامش الآمان.
CA = رقم الأعمال المحقق (المبيعات).
SR = عتبة المردودية.

$$MS = CA - SR$$

[1] GERVAIS, M., op. cit, p. 101.

[2] د / كمال خليفة أبو زيد، د/ كمال الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، دار الجامعية،مصر،2002، ص.38.

يقيس هامش الآمان درجة الخطر الذي يواجه المؤسسة نتيجة انخفاض أو تراجع رقم الأعمال وبالتالي العمل على مواجهة هذه الانخفاضات. حيث كلما كان الهامش مرتفعا كلما قل الخطر.

2-2- معامل الآمان (نسبة هامش الآمان): يعبر هامش الآمان عن المدى الذي تكون فيه المؤسسة، بعيدة عن الخسارة، وهو يمثل نسبة مئوية، فكلما كانت النسبة عالية كلما دل على أن المؤسسة بعيدة عن الخسارة والعكس صحيح[3].

يحدد معامل الآمان بالعلاقة التالية:

$$TS = \frac{CA - SR}{CA}$$

$$TS = \frac{MS}{CA}$$

TS = معامل الآمان
CA رقم الأعمال(المبيعات).
SR = عتبة المردودية.
MS = هامش الآمان.

يعبر عن هامش الآمان بنسبة مئوية (%) يسمح بتقدير هامش المناورة للمؤسسة من جهة التأثير على سعر البيع، حيث كلما كان المعامل مرتفعا كلما كان هامش المناورة بالنسبة للمؤسسة أكبر.

II-2-3- طريقة التكاليف المباشرة (Coûts Directs):

هذه الطريقة بسيطة في مفهومها، وهي تعتمد على الأعباء المباشرة، هذه الأخيرة تتكون حسب PCG لسنة 1982 من:

- الأعباء المحملة مباشرة للمنتوجات، طلبيات، أنشطة وهي أعباء عمليات أو متغيرة.
- أعباء يمكن أن ترتبط بهذه التكلفة بدون واسطة حتى وإن نقلت عن طريق مراكز التحليل، بعض هذه الأعباء أعباء عمليات (متغيرة) والبعض الأخر أعباء بنية (ثابتة)[1].

طريقة التكاليف المباشرة تبدي لكل منتج أو نشاط هامش على التكلفة المباشرة هذا الأخير

---

[3] / سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، اتخاذ قرارات ورقابة، دار الشروق للنشر والتوزيع،مصر،2002، ص.154.
[1] GERVAIS, M., op. cit, p. 74.

يجب أن يساهم في تغطية الأعباء المشتركة.

1- مبــدأ الطــريقة:

تقوم طريقة التكاليف المباشرة على أساس التفرقة بين التكاليف المباشـرة والتكـاليف غـير المباشرة. عند حساب تكلفة المنتوجات والطلبيات بحيث تحمل المباشرة مباشرة، في حين تحمـل الأعباء غير المباشرة على النتيجة وتعطي بذلك العلاقة التالية[2]:

رقـم الأعـمـال
- التكـاليف المـبـاشـرة
= هـــامش التكـــاليف المباشـرة
- التكـاليف غيـر المبـاشـرة
= الـنـتـيـجـة الإجمـالـية

و تجدر الإشارة هنا إلى أن طريقة التكاليف المباشرة تتشابه مع طريقة التكاليف المتغيرة، في أنه يمكن حساب خاص بكل منتوج على حدى، لكن لا يمكن حساب نتيجـة خاصـة بكـل منتوج. لأن هذا يتطلب إجراء عملية توزيع الأعباء غير المباشرة على المنتوجات المختلفـة. ممـا يجعلنا أمام طريقة التكاليف الكلية.

و الشكل الموالي يمثل حساب النتيجة بطريقة التكاليف المباشرة.

شكل رقم (2-12): حساب النتيجة بطريقة التكاليف المباشرة.

الأعبـاء المحملة مباشـرة وبـدون غمـوض يذكـر	**التكلفـة المباشـرة الإجمـالية**	**رقـم الأعمـال الإجمـالي**
الأعبـاء غيـر المباشرة الأخرى	**الهـامش الإجمـالي علـى التكلفـة المباشـرة**	
النتـيجة التحليـلية الشاملـة		

[2] جبار محفوظ، مرجع سبق ذكره، ص. 80.

Source: M. Gervais , op. cit. p. 76.

2- تقـــييـــم الـــطـــريقة:

إن طريقة التكاليف المباشرة تسمح بتجنب التوزيع والتي غالبا ما تكون طويلة وتحمـــل ذاتيـــة كبيرة وبالتالي فهي تبسط وتوضح تحديد التكاليف واستعمالها وقد برر مـــن طـــرف المخطـــط المحاسبي:

- عندما يكون هيكل أو بينية المؤسسة بالشكل الذي تكون فيه تكاليف مراكـــز التحليـــل والتي يمكن تحميلها دون غموض يذكر إلى التكاليف المبحوث عنها كـــبيرا بالمقارنـــة مـــع التكاليف الأخرى.

- عندما تكون المؤسسة تبحث عن تغيير تشكيلة (سلة) منتوجاتها دون تغيير بنيتها القاعدية، وذلك مقابل سوق يخلق قيودا على بعض القطاعات ويشجع أو يسمح بتطوير أخـــرى.إن حساب التكاليف المباشرة والهوامش الناتجة يسمح بمدى قياس مساهمة كـــل قطـــاع مـــن القطاعات المختلفة في تغطية الأعباء والتكاليف المشتركة.

2-1- الـــعيوب:

- التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة ليس دوما سهل المنال أو التحقيق.

- هذه الطريقة ليست صادقة سوى بالنسبة للمؤسسات التي لها معدل قوي للأعباء المباشرة، إلا أن هناك تطور في نسبة التكاليف الذي أدى إلى توسيع الأعباء غير المباشـــرة. وكـــذلك نلاحظ أهمية متزايدة للمصالح التي تهتم بتسيير الموارد البشرية، البحث، النوعية، المستهلكين، هذه الوضعية الجديدة أفقدت طريقة التكاليف المباشرة جزء كبير من مصداقيتها.

-كما يمكن أن تكون هناك إشكالية في حالة الاهتمام فقط بالهامش على التكلفة المباشـــرة. فذلك يؤدي إلى إهمال التوجيه ومن ثم مراقبة الأعباء غير المباشرة. التي تشكل اليوم لعدد من المؤسسات النسبة الأساسية لبنية تكاليفها.

- إن المخزون سوف يكون مقيم بأقل من قيمته في نهاية المدة لأنه لا يأخذ الأعباء المخصصة مباشرة أو المحملة بدون غموض وبالتالي فقبل إدخالها في المحاسبة العامة وجب إعادة تقيميها.

2-2- الفوائد:

- هذه الطريقة تسمح بتقييم مساهمة كل منتوج في تغطية الأعباء المشتركة غير المباشرة، الهامش على التكلفة المباشرة يمكن أن يترجم كعنصر لنجاعة المؤسسة.
- طريقة التكاليف المباشرة تقترب من طريقة التكاليف المتغيرة عندما تكون نسبة كبيرة من التكاليف المباشرة متغيرةو لها نفس إيجابيات طريقة التكاليف المتغيرة.

ومن أجل تعميق معرفتنا بالتكاليف المتعلقة بمنتوج ما فإنه من الممكن اللجوء إلى التحليل الحدي.

III- طريقة التكاليف المعيارية:

تهتم طريقة التكاليف المعيارية بوضع المعايير اللازمة كمقياس أنشطة المؤسسة المستقبلية وما يتطلبه من تكاليف ومن ثم إجراء المقارنات اللازمة بعد التنفيذ الفعلي.

وحتى يكون هذا التحليل في مستوى تسمح له باتخاذ القرارات يجب أن يكون عقلانيا، يتم ذلك عن طريق وضع معايير وأنماط لجميع عناصر التكاليف التي تستخدم في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة خلال الفترة التي تستخدم فيها هذه المعايير. ولقد استمدت هذه الطريقة أصولها مع بداية القرن التاسع عشر في إنجلترا والولايات المتحدة الأمريكية. حيث أسهم تايلور وأعضاء آخرون

من (OST) أمثال ألكسندر شرش وهنري قانت في تطوير هذه الطريقة ووضع أسسها. وهـــذا بهدف التحكم أكثر في تسيير التكاليف.

لقد جاءت طريقة التكاليف المعيارية لحل مشاكل المؤسسات خاصة مـــا يتعلـــق بالرقابـــة، التخطيط، التسعير واتخاذ القرارات، لأن طرق التكاليف الفعلية لم تعد تفي بـــالأغراض الســـابقة لعدة أسباب أهمها:

- عدم وجود معايير تقاس عليها الأهداف المحققة والمتعلقة بالأعباء ومســـتوياتها، ولهـــذا لا يمكن استعمال أنظمة التكاليف التاريخية بمفردها في عملية الرقابة.
- عدم وجود خطط وأهداف محددة مسبقا بهدف مقارنة تلك الأهداف بما هو تحقق فعـــلا و بالتالي تقييم الأداء، وهذا ما لم يوجد في بيانات التكاليف الفعلية.
- إن تحليل التكاليف يهدف إلى تسهيل اتخاذ القرار الذي هو طبيعيا موجه نحو المستقبل. إن من التناقض جزئيا إيضاح بصفة استثنائية المستقبل بمرجعيات إلى الماضي الـــتي لا يمكـــن أن تأخذ في الاعتبار التغييرات في عملية الإنتاج أو في الأسعار.

و نظرا لهذه الحدود والنقائص التي تتصف بها طرق التكاليف الفعلية تلجـــأ المؤسســـات إلى استعمال طريقة التكاليف المعيارية والتي تزداد انتشارا واستعمالا.

III-1- مفـــهـــوم التكـــاليـــف المعـــيـــارية:

تعرف التكاليف المعيارية بأنها: « التكاليف المحددة مسبقا (مقدما) لإنتاج وحدة من سلعة ما في فترة مقبلة. وتحديد تلك التكاليف المعيارية بعد الأخذ بعين الاعتبار الظروف المتوقعة في الفترة محل الدراسة» [1].

---

(1) د/ ف. غرايبية، مرجع سبق ذكره، ص. 164.

كما يعرف الأستاذ جرادي التكاليف المعيارية بأنها:«نموذج تقديري للأعباء يجري إعـــداده مسبقا، انطلاقا من شروط استغلال ممكنة ومستحبة»[2].

ويربط بعض الكتاب تعريف التكاليف المعيارية بالدور الرئيسي الذي تلعبه هذه الأخـــيرة في عملية تسيير المؤسسة وهو تقييم الأداء حيث يقال أن التكاليف المعيارية « هي تلـــك التكـــاليف المحددة مسبقا (مقدما) والتي تسمح بتقييم الأداء في المؤسسة خلال فترة معينة» [3].

تعرف كذلك بأنها: « تكاليف محددة بصورة مسبقة تبين ما يجب أن تكون عليـــه التكلفـــة أثناء سريانها وتعد استنادا إلى دراسات علمية بغية تحديد نوع وحجم الانحرافات عـــن الهـــدف المعياري حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة »[4].

وبذلك فالتكلفة المعيارية تقوم على أساس وجود معيار كمي أو قيمي تحسب علـــى أســـاس التكاليف بطرق مشابهة لطرق حساب التكاليف الفعلية، إلا أنها تكلفة تحسب قبل الانطـــلاق في عملية الإنتاج، وذلك انطلاقا من شروط ومتطلبات النشاط بالمؤسسة.

III- 2- أهداف الـــتكالـــيف الـــمعياريـــة:

(2) ع. جرادي، مرجع سبق ذكره، ص. 187.

(3) GERVAIS, M., op. cit, p. 121.

(4) د/ جبرائيل جوزف كحالة، د/ رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع،مصر، 1995، ص.18.

إذا كان الهدف الرئيسي لهذه الطريقة هو مراقبة التكاليف عن طريق تحليل الانحرافات فإن هذا لا يعني أنها تخلو من أهداف أخرى أهمها:

- **المساعدة في التخطيط:** إذ تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التحديد المسبق وبصورة علمية وموضوعية لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة منها والثابتة لفترة مستقبلية معينة. ويخدم هذا التحليل المسبق أغراضا منها المساعدة في تحديد أسعار بيع المنتجات.

- **المساعدة في الرقابة:** إذ تعتبر الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة الأداء الإنتاجي من الأهداف الرئيسية لنظام التكاليف المعيارية. فمن خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية تحدد الانحرافات، ومن خلال تحليلها تتضح أسباها و المسؤول عنها حيث تتمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة[1].

- **المساعدة في اتخاذ القرارات:** ففي ظل نظام التكاليف المعيارية القائم على التمييز بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، تعد التكاليف المعيارية العامل الأساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر وتحديد مستويات الإنتاج، تحديد تشكيلة الإنتاج... إضافة إلى اتخاذ العديد من القرارات الهامة.

- **سرعة الحصول على بيانات التكاليف للأغراض المختلفة:** فتتخذ التكاليف المحددة مسبقا، على أسس علمية ولا حاجة للانتظار إلى نهاية دورة الاستغلال حتى تجمع التكاليف الفعلية.

III-3- أنــواع التكاليف الــمعيارية:

[1] د/ جبرائيل جوزف كحالة، د/ رضوان حلوة حنان،نفس المرجع السابق ، ص.20.

يمكن التمييز بين عدة أنواع من التكاليف المعيارية أهمها:

1- التكلفة المعيارية التاريخية:

تحدد على أساس الفترة السابقة أو متوسط تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية. وهي سهلة الحساب وأكثر واقعية، إلا أن تعلقها بالماضي يجعلها غير قـادرة علـى التقـدير في المستقبل[1].

2- التكلفة المعيارية النظرية (المثالية):

تحدد على أساس قاعدة أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج المستعملة في المؤسسة، وهـي تمثل الحالة المثالية للنشاط. بعيدا عن كل خطر أو عدم تأكد. ويعاب على هذه التكـاليف هـو نقص واقعيتها حيث لا تتحقق إلا في حالات استثنائية[2].

3- التكلفة المعيارية العادية:

تحسب على أساس تقديرات تتعلق بالظروف العادية للإنتاج، والتوزيع في المؤسسـة. حيـث تستند إلى تكاليف دورات سابقة مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مسـتقبلا في الدورة الاستغلالية. ولكن حالة حدوث تغيرات معتبرة وغير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد مـن جودتها في الاستعمال.

4- التكلفة المعيارية المقيمة بالسعر الحالي:

في فترات التضخم الكبير، حيث من الصعب إدخال أسعار عوامل الإنتاج في التكلفة المعيارية فإنه من الأفضل تحديدها كما يلي:

أ- الكمية المعيارية (النموذجية): تحدد انطلاقا من الظروف العادية للنشـاط، أو علـى أساس أفضل مزج لعوامل الإنتاج المستعملة في المؤسسة.

ب- السعر المعياري (النموذجي): هو السعر الملاحظ وقت حساب التكلفة المعياريـة أو في فترة أخرى.

5- التكلفة المعيارية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية:

---

(1) GERVAIS, M., op. cit, p. 74.

(2) سعيد أوكيل،فنيات المحاسبة التحليلية،دار الأفاق،الجزائر، ص. 26.

هي تكلفة تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، ولكنها لا تحدد دوما مستوى الفعالية التقنية التي يراد الوصول إليها خاصة إذا كان السوق تسوده ضعف المنافسة. كما أن هذه الطريقة تحدد بصورة حقيقة معايير الإنتاج والتوزيع التي ترتكز عليها.

يوصى بهذه الطريقة عندما يكون المنتوج في مرحلة الدراسة (الإعداد) حيث توضح مستوى السعر الذي لا يمكن للمؤسسة أن تتعداه من أجل أن تحافظ على بقائها في السوق.

و تجدر الإشارة هنا إلى أن مفهوم التكاليف المحددة مسبقا أوسع من مفهوم التكاليف المعيارية، فتحدد الأولى الفعلية للسنة الماضية أو من متوسط التكاليف الفعلية للسنوات الماضية... إلخ. بينما تحدد الثانية بالاعتماد أساسا على ظروف استغلال معينة بدقة.

كما أنها تعتمد على الدراسات التقنية والهندسية وإعداد الظروف المناسبة للإنتاج. لهذا تعتبر التكاليف المعيارية إحدى طرق التكاليف المحددة مسبقا.

III-4- حساب الانحرافات وتحليلها:

1- مفهوم الانحراف:

يقصد بالانحرافات الاختلافات التي قد تنجم عن عدم توافق النتائج الفعلية بالمعايير التي وضعت مسبقا.

كما يعبر الانحراف عن الفرق بين التكلفة الفعلية، والتكلفة المعيارية لمنتوج ما. فهو يوضح ما انفق فعلا وما كان يجب إنفاقه[1].

كما يمكن تعريف الانحراف على أساس أنه: «الفرق بين ما هو كائن وما يجب أن يكون، سواء كان هذا الفرق قيمي أو كمي في متطلبات نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة[2]».

وقد تكون تلك الانحرافات موجبة أي أنها في صالح المؤسسة أو سالبة في غير صالح المؤسسة (في حالة الانحراف = التكلفة المعيارية – التكلفة الفعلية).

(1) BARRE, R et al., op cit, p. 182.
(2) BOUGHABA, A., op. cit, p. 334.

و لكن ذلك لا يعني أن الانحرافات الموجبة شيء مرغوب فيه، والانحرافات السالبة على عكس ذلك. إن هذا التفسير يتم بعد التعرف على تحليل الانحرافات ومسبباها.

2- الانحراف على التكاليف المباشرة:

الأعباء المباشرة هي أساسا المواد واليد العاملة المباشرة، حيث نفترض أهما تتناسب مع الكميات المنتجة، الانحرافات يمكن أن تنتج عن اختلاف.

- الكميات من المواد، أو ساعات اليد العاملة المباشرة.
- التكاليف الوحدوية، سعر المواد، تكلفة ساعة اليد العاملة.

2-1- انحراف المواد الأولية:

يعود سبب اختلاف التكلفة الفعلية للمواد الأولية عن تكلفتها المعيارية، إلى التغيرات في الكمية المستعملة عن تلك المواد أو التغيرات في أسعارها أو فيهما معا.

يمكن تحليل انحراف المواد الأولية إلى:

2-1-1- انحراف الكمية: هو الفرق بين الكمية الفعلية والكمية المعيارية من المواد في السعر المعياري للوحدة:

Eq = انحراف الكمية.
Qr = الكمية الفعلية .
Qs = الكمية المعيارية.
Ps = السعر المعياري للوحدة.

$$Eq = (Qr - Qs)\, Ps$$

وينتج انحراف الكمية السالبة من:

- الزيادة في استخدام المواد الخام بسبب وجود تلف أو إهمال.
- النقص في المراقبة متسببة في ذلك ضياع المادة.
- نقص المهارة لدى عمال الورشات أو التخزين.
- بسبب رداءة المواد ونقص صيانة الآلات وضبطها.

لهذا فإن المسؤول عن انحراف كمية المواد هو مدير الإنتاج باعتباره المسؤول المباشر على أقسام الإنتاج (التصنيع) أو الورشات.

2-1-2- انحراف السعر: هو الفرق بين السعر الفعلي والسعر المعياري للوحدة مضروبا في الكمية الفعلية للمواد المستعملة:

Ep= انحراف السعر. **Pr = السعر الفعلي .** **Ps = السعر المعياري.** **Qs = الكمية الفعلية للمواد المستعملة.**	$$Ep= (Pr - Ps)\, Qs$$

يساعدنا حساب هذا الانحراف في تحديد مدى كفاءة قسم التموين، وكذا معرفة مدى تقلبات الأسعار في السوق.

ويرجع انحراف السعر إلى عدة عوامل منها:

- الظروف الخارجية نتيجة التغيرات في الأسعار أو مصاريف الشراء.
- التأخير في استلام البضائع من الموردين مما يستدعي اللجوء إلى طلبيات استثنائية من موردين آخرين.
- سوء التسيير من قبل قسم الشراء (التموين) وعدم دراسة السوق.

وترجع مسؤولية انحراف السعر غير الملائم إلى إدارة قسم الشراء (التموين).

3-1-2- الانحراف المشترك (الكفاءة): هو ناتج عن حاصل ضرب الفرق بين السعر الفعلي والسعر المعياري في الفرق بين الكمية الفعلية والكمية المعيارية.

E = الانحراف المشترك
Pr = السعر الفعلي .
Ps = السعر المعياري.
Qr = الكمية الفعلية .
Qs = الكمية المعيارية.

$$E = (Pr - Ps)\,(Qr - Qs)$$

و يكون ناتج من مسؤولية الإنحرافين السابقين معا.

2-2- انحراف اليد العاملة المباشرة:

حتى يتم تحديد انحراف اليد العاملة المباشرة يجب تحديد الوقت المعياري لكل عملية إنتاجية، وكذا معدل الأجر المعياري لليد العاملة المنتجة المباشرة.

الانحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة هو حاصل ضرب الوقت الفعلي في معدل الأجـــر الفعلي مطروحا منه حاصل ضرب الوقت المعياري في معدل الأجر المعياري.

E_G = انحراف الإجمالي لليد العاملة المباشرة.
Tr = الوقت الفعلي .
Txr = الأجر الفعلي.
Ts = الوقت المعياري .
Txs = الأجر المعياري.

$$E_G = (Tr \times Txr) - (Ts \times Txs)$$

يمكن تحليل انحراف اليد العاملة المباشرة إلى:

2-2-1- انحراف الوقت: يمثل الفرق بين عدد ساعات العمل الحقيقية وعدد ساعات العمل المعيارية مضروبا في الأجر المعياري للساعة:

E_T = انحراف الوقت.
Tr = عدد ساعات العمل الحقيقية.
Ts = عدد ساعات العمل المعيارية .
Txs = الأجر المعياري للساعة.

$$E_T = (Tr - Ts)\, Txs$$

و ينتج انحراف الوقت من عدة عوامل منها تعطل الآلات بســـبب الأعطـــاب، اســـتعمال ساعات إضافية أو تعويضية للعمال، سوء تسيير اليد العاملة، نقص كفاءة العمال...إلخ.

بهذا فالمسؤول عن انحراف الوقت هو المشرف على العملية الإنتاجية في الورشات.

2-2-2- انحـــراف الأجـــر: هو الفرق بين معدل الأجر للساعة المدفوع فعـــلا ومعـــدل الأجـــر المعياري مضروبا في ساعات العمل الفعلية، أو هو الفرق بين الأجر المتوســـط الفعلـــي والأجـــر المتوسط المعياري للساعة مضروبا في عدد ساعات العمل المشغولة فعلا.

E_{TX} = انحراف الأجر.
Txr = معدل الأجر للساعة المدفوع فعلا .
Txs = الأجر الفعلي.
Tr = ساعات العمل الفعلية .

$$E_{TX} = (Txr - Txs)\, Tr$$

و يعود انحراف معدل الأجر إلى عدة عوامل متعددة منها، ارتفاع الأجـــور والمرتبـــات. تغـــيير السياسات المتبعة اتجاه الأجور (علاوات، تعويضات، منح،..)، خلق مناصب شـــغل جديـــدة، وضعية سوق العمل.

فإذا كانت مصلحة الأجور تعنى بتقدير الأجور. وتعنى مصلحة إدارة الموارد البشـــرية (إدارة العاملين) بالتشغيل، فإنهما المسؤولتان عن أي انحراف يحدث في معدل الأجر لليد العاملة

2-2-3- الانحراف المشترك: هو ناتج عن حاصل ضرب الفرق بين الوقت الفعلي والوقت المعيـــاري في الفرق بين الأجر الفعلي والأجر المعياري:

Er = الانحراف المشترك.
Tr = الوقت الفعلي .
Ts = الوقت المعياري .
Txr = الأجر الفعلي.
Txs = الأجر المعياري.

$$Er = (Tr - Ts)\ (Txr - Txs)$$

و يكون ناتج عن مسؤولية الإنحرافين السابقين معا.

3- الانـــحراف على الـــتكاليف غير المباشرة:

يمكن تسمية انحراف التكاليف غير المباشرة بانحراف مراكز التحليل باعتبارها مراكز لمعالجـــة الأعباء غير المباشرة، وحتى يمكن تحديد انحراف الأعباء غير المباشرة، يجـــب حســـاب التكلفـــة المعيارية لوحدة القياس بالنسبة لكل قسم من أقسام المؤسسة. بالإضافة إلى عدد وحدات القيـــاس المعيارية، و يحدد الانحراف الإجمالي للأعباء غير المباشرة عن طريق الفرق بين الأعباء غير المباشرة الفعلية والمعيارية.

و يمكن تحليل الانحراف الإجمالي إلى ما يلي:

3-1- انحراف الموازنة:

و يسمى كذلك انحراف الإنفاق أو انحراف التكلفة وهو عبارة عن فرق الأعباء المتغيرة وينـــتج أساسا من اختلاف نصيب وحدة المنتوج من الأعباء المتغيرة (غير المباشرة).

و مسؤولية هذا الانحراف تقع على عاتق المشرف على الإنتاج في الورشات باعتباره المكلــف بمراقبة الأعباء المتغيرة غير المباشرة.

$B = (Cuv. Ar) + CF$

$E/B = R-B$

B = الموازنة للنشاط الفعلي.
R = الأعباء الفعلية.
Cuv = الأعباء المتغيرة المعيارية للوحدة.
CF = الأعباء الثابتة المعيارية.
Qs=Ap = النشاط المعيار للإنتاج الفعلي.
Ar =Qr = النشاط الفعلي

3-2- انحراف النشاط:

يطلق عليه انحراف الطاقة أو انحراف الحجم.و يمثل الفرق بين الناتج في اختلاف الأعباء غــير المباشرة الثابتة الفعلية عن تلك المقدرة في ظل النشاط العادي. وهو يحسب تكلفة بطالة أو نشاط أعلى والناتج عن تواجد الأعباء الثابتة بالقسم.

$E / A = B – Cs. Ar$ **Cs = التكلفة المعيارية**

3-3- انحراف المردود:

و يطلق عليه كذلك انحراف الكفاءة أو الإنتاجية، بواسطة هذا الانحراف نستطيع معرفة ما إذا كانت إنتاجية المؤسسة قد تحققت كما كان متوقعا أم لا. وهو عبارة عن الفرق بين كية الإنتاج المعيارية المتوقعة من النشاط الفعلي وكمية الإنتاج الفعلي التي أعطاها ذلك النشاط مضــروبا في التكلفة المعيارية لوحدة الإنتاج.

$$E /R = (Cs. Ar) –(Cs.As) = Cs(Ar-As)$$

III-5-تقييم طرقة التكاليف المعيارية:

تعتبر طريقة التكاليف المعيارية من الطرق المهمة، نظرا لاستخداماتها المتعددة في ميــدان التســيير خاصة الرقابة على مختلف الأقسام و الأنشطة.و من خلال حساب الانحرافــات و تفســيرها ثم إجراء التصحيحات اللازمة بهدف المساعدة على اتخاذ القرارات السليمة و الرشــيدة في الوقــت المناسب،من خلال الضغط على التكاليف قصد تدنيتها و قياس الكفاءة و ترشيد التسيير داخــل المؤسسة. كمــا يمكــن الاســتفادة مــن هــذه الطريقــة في ميــدان التســويق كتخطــيط الأسعار،الأرباح،الإنتاج و التوزيع.و تبقى عملية تحديد المعايير بشكل عام عملية صعبة عادة مــا يتم مراجعتها.

خاتمة الفصل الثاني:

تعتبر المحاسبة التحليلية من الأدوات الفعالة المتعددة من طرف المؤسسة في حساب التكـــاليف حيث يعتبر ظهور المحاسبة التحليلية تطور طبيعي للمحاسبة العامة مرحلة متقدمـــة ممـــن الفكـــر المحاسبي ، و من أجل تحديد التكلفة النهائية للمنتجات ظهرت طرق عديدة لمعالجة التكاليف منها الكلية و الجزئية بالإضافة إلى طريقة التكاليف المعيارية .

و من بين الطرق الكلية نجد طريقة الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل) ، حيـــث تنظـــر هذه الطريقة في تحليلها للأعباء تحليلا مفصلا و دقيقا مما يؤدي إلى نتائج أقرب للحقيقـــة فيمـــا يخص التكاليف و التكاليف النهائية ، حيث تتلخص مختلف مراحل هـــذه الطريقـــة في تقســـيم المؤسسة إلي أقسام متجانسة (مراكز التحليل) ، تخصيص الأعباء المباشرة للمنتوجات و تحميـــل الأعباء الغير المباشرة على المنتوجات.

طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة جاءت لمواجهة الإنتقاذات الموجهة لكل مـــن طريقـــة التكاليف الكلية و المتغيرة ، حيث تقوم هذه الطريق علي تحميل التكاليف الثابتة على المنتوجـــات .بما تستحقه فعلا .

طريقة التكلفة الهامشية (الحدية) تقترح دراسة تغيرات الأعباء التي تنتج عن تقلبات النشـــاط و تحديد انعكاسات هذه التغيرات على الأرباح الإجمالية غير المباشرة .بينمـــا طـــرق التكـــاليف الجزئية لا تحمل المنتوجات بكل هذه الأعباء (ثابتة ، متغيرة ، مباشرة) بل الأعباء التي ترى أنهـــا أكثر ارتباطا بالمنتوج .

هذه الطرق رغم تعددها إلا أنها تشترك في خاصية واحدة هي أنها لا تأخذ بعين الاعتبار في حساب تكلفة المفتوحات إلى جزء من الأعباء في حين الجزء الباقي تجمعه في كتلة أو عدة كتـــل مختارة بالشكل مناسب . و من بين طرق التكاليف الجزئية نجد طريقة التكاليف المتغيرة ، عتبة المر دودية و مؤشرات التسيير ، طريق التكاليف المباشرة .

أما طريقة التكاليف المعيارية فهي مهمة نظرا لاستخداماتها في ميدان التسيير خاصة الرقابة على مختلف الأقسام و الأنشطة من خلال حساب الانحرافات و تفسيرها ثم إجراء التصحيحات اللازمة بهدف المساعدة على اتخاذ القرارات السليمة و الرشيدة في الوقت المناسب .

الفصل الثالث: الطريقة المطورة لحساب التكاليف - محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)-

I- مدخل حول محاسبة تكاليف الأنشطة: Activity based costing

I-1- ظهور محاسبة تكاليف الأنشطة:

لقد شكك عدد كبير من الأكاديميين والممارسين على قدرة أنظمة محاسبة التسيير الكلاسيكية على تقديم معلومات دقيقة وملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة، وإذا كانت نقطة البداية نشر كتاب للأستاذين (Kaplan)و(Johnson) في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1987 حيث خلص تشخيصهما إلى أن أنظمة محاسبة التسيير المستمدة من النظرية التايلورية فقدت ملاءمتها تدريجيا إذ أصبحت المعلومات التي تنتجها غير مناسبة لتوجيه الأفعال ومراقبة المؤسسة.

وفي نفس الفترة من سنة 1988 تم نشر النتائج الأولى لأعمال مجموعة من الخبراء والمتعلقة بتصور أنظمة أكثر تكيفا مع خصائص محيط الإنتاج المتطورة حيث يقولان كابلين وكوبر: "في الواقع كل أنشطة المؤسسة هي موجودة لدعم الإنتاج وتسليم السلع والخدمات بذلك وجب أن تأخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار لحساب التكاليف[1]".هؤلاء الخبراء في أنظمة محاسبة التسيير في أكبر المؤسسات المتعددة الجنسيات: (IBM, Boeing, Philips, Siemens, G. Motors, Alcatel). مكاتب المستشارين، خبراء المحاسبين والمراجعين وكذا جامعيين وباحثين كلهم اجتمعوا فيما يسمى بالمجمع العالمي للبحث في ميدان الكمبيوتر The Computer Aided Manfecturing –International (CAM-I) ، حيث اقترحوا إعادة بناء أنظمة للتمثيل المحاسبي على أساس مصطلحات النشاط والعملية من أجل الحصول على معلومات تسمح بتسيير أفضل للمؤسسات وقد طور CAM-I برنامجا يدعى بنظام تسيير التكاليف Cost Management system (CMS) والذي كان يهدف إلى:

- التعرف على الموارد المستهلكة من طرف الأنشطة.
- تحديد فعالية وفاعلية[2] هذه الأنشطة (مقياس الأداء).

---

(1) أحمد صلاح عطية،محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية،مكتبة التكامل للنشر و التوزيع،ط1،مصر،1998،ص.55.

(2) الفعالية: efficacité تعني بلوغ الأهداف المسطرة

الفاعلية: efficience تعني بلوغ مستوى من النشاط باستهلاك أدنى الموارد.

- تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة لتحسين الأداء المستقبلي للمؤسسة.

- تحقيق الأهداف الثلاثة السابقة بالأخذ بعين الاعتبار تطور التكنولوجيا.

ومع بداية التسعينيات بدأت العديد من المؤسسات تطبق هده الطريقة ونشرت دراسة أجراها (إيناس ومتشال) سنة 1995، أن 20% من المؤسسات البريطانية قد طبقت طريقة ABC وأن 27% منها تعتزم القيام بذلك باهتمام[1].

من خلال هذه الأهداف وغيرها ظهرت محاسبة بطابع جديد تعتمد النشاط كركيزة أساسية لها، والمتمثلة في طريقة محاسبة الأنشطة والتي نستعرض لها من خلال هذا الفصل مركزين على أساسياتها (النشاط، العملية، مسبب التكاليف) وسنبين كيف يتم الانتقال إلى نظام تسيير جديد يختلف تدريجيا عن سابقه.

I-2- مبادئ محاسبة تكاليف الأنشطة

I-2-1- الأنشطة

1- مفهوم الأنشطة:

يعتبر النشاط المفهوم المركزي لطريقة محاسبة الأنشطة، حيث تعددت الأفكار في تحديد المعنى الدقيق لهذا المصطلح ومن هذه التعاريف نجد ما يلي:

أ- **تعريف مفلاك:**

اقترح تعريفا يوافق وضعية أكثر موضوعية، حيث يرى بأنه من غير ا لممكن إعطاء تعريف موضوعي، لدلك فضل أن يحدد شرطين أساسين لوجود النشاط وترك للمحلل مسؤولية أن يعرف بنفسه ما يقدر أن يكون نشاطا تبعا لاحتياجاته ولمستوى التحليل المرغوب.فمن الواضح ادن انه يشكل نشاطا ما يقرر المحلل أن يعتبره نشاطا.

المشكل يتحول من البحث عن تعريف غير موجود إلى تحديد القيود التي تؤدي إلى اعتبار مجموعة تحتية ما من النظام على أنها نشاطا[2]. وتمثل هذه القيود في معاينة إنتاج قابل للتعريف والقياس

---

(1) أحمد صلاح عطية نفس المرجع السابق،ص.58.

(2) MEVELLEC, P., *La comptabilité à base d'activités*, Encyclopédie de gestion et de management, Ed. Dalloz, Paris, 1997, p. 115.

من جهة ومن جهة أخرى يجب أن يكون النشاط قابل لان يميل في نظام معلومات. وهكذا نجـــد P. Mevellec قد دعم تعريفه بفكرة افتتاحية وهي ضرورة بنية النشاط داخل بنية نظام معلومات.

ب- تعريف ميشال لوبا M. Lebas:

يعرف النشاط بأنه " مجموعة من الأفعال والمهام التي تهدف إلى إضافة القيمة أو السماح بهده الإضافة على المدى القصير أو الطويل[1]"

قد حرص لوبا Lebas على إن يعطي قائمة غير شاملة من الأنشطة كتمرير طلبيـــة، نقـــل السلع يدويا، المخازن الصيانة...إلخ.يعاب على هدا التعريف كونه محدد ولا يعتبر نشاطا ســـوى الأعمال التي تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في خلق القيمة، إلا انه في الواقع بعض الأنشـــطة لا تولد قيمة بل قد تكون مصدر لفقدان القيمة (dysvaleur) يمكن أن تكون ضــــرورية لعمـــل المؤسسة و/أو تحسين أدائها.

ج- تعريف بورتر M. Porter:

يعرف بورتر النشاط بأنه " مجموعة من الأهداف التي تشمل[2]:

- الحصول على ميزة تنافسية.
- فهم تطور وسلوك التكاليف.
- معرفة مصادر التنويع الموجود.

كما يضيف أن الأنشطة هي التي تخلق الميزة التنافسية، إذ يساهم كل نشـــاط في خلـــق أو تخفيض القيمة، و يتجسد تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة فيما عرف بسلســـلة القيمـــة chaîne des valeurs

د- تعريف بيار لورينو **P. Lorino:**

يعرف لورينو النشاط بأنه مجموعة من المهام الأولية والأساسية حيـــث أقتـــرح تعريفـــا شـــاملا وواضحا للنشاط باعتباره [3]:

---

[1] LEBAS, M., "Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités", *Revue Française de Comptabilité*, N° 226, septembre 1991, p. 49.
[2] MILKOFF, R., "Le concept de comptabilité à base d'activité", *Cahier de recherche du GREGOR*, IAE de Paris, 1996, p. 7.
[3] GERVAIS, M., op. cit, p .171.

- ينجز من طرف فرد أو مجموعة.

- يتطلب خبرة ومهارة خاصة.

- متجانسة من حيث سلوكات تكلفتها ونجاعتها (تؤثر نفس العوامل ايجابيا وسلبا على أداءها).

- تسمح بإعطاء مخرجات Output وتتمثل أساسا في ناتج مادي أو غير مادي مثل قطعة مصنعة، عقد مع المورد،مخطط وموازنة....إلخ.

- منطلقة من سلة مدخلات أو مجموعة موارد (مدة عمل،ساعات،عمل الآلات، المتر المربع، الطاقة،معلومات، معطيات...إلخ).

- منجزة من أجل زبون أو عدة زبائن داخليين أو خارجيين.

كما يذهب لورينو إلى أبعد من هدا فيعتبر النشاط كل ما يمكن وصفه بأفعال في حياة المؤسسة، ويمكن على سبيل المثال اعتبار ما يلي من الأنشطة: التقطيع، التجميع، التركيب، المفاوضات حول العقود، الحملات الإعلامية، إعداد الميزانيات، استقبال البضاعة، مراقبة النوعية، إعداد وإصدار فواتير، دراسة الطلبيات، مراقبة وضبط الآلات، الشحن، التفريغ،التخزين، الرقابة...إلخ.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هناك تعاريف أخرى للنشاط لا تقل أهمية عن سابقاها، خاصة ما جاء به المجمع العالمي للبحث في ميدان الكمبيوتر(CAM-I)[1] حيث قسم الأعمال من خلال التسلسل الهرمي إلى ثلاثة مستويات أساسية هي: وظيفة، نشاط ومهمة. وأعطى تعريفا غامضا للنشاط حيث يمكن اعتبار عمل ما، إما نشاط أو مهمة حسب الأهمية التي يوليه إياها المحلل، وخاصة حسب مستوى التحليل المتوخى.

و في الأخير تفاديا للتضارب وتوفيقا بين مختلف هذه التعاريف نحاول أن نخلص اعتمادا على المميزات الأساسية للنشاط التي أختلف فيها المسيرين والكتاب والاقتصاديين في تعاريفهم إلى أن النشاط هو عبارة عن" مجموعة منسجمة من المهام، العمليات أو الأفعال، بحيث إعداده يوافق (المدخلات)" ومن أمثلة ذلك نجد:

(1) CAM-I The Computer Aided Manufacturing – International.

- في مصلحة التموين: تسيير المنتوجات، تسيير المخزونات، تسيير الفواتير...إلخ

- في المصلحة التجارية: المهمات أو التنقلات، خدمات ما بعد البيع، تتبع المبيعات...إلخ

- في مصلحة المحاسبة: الفوترة، تسجيل التسديدات....إلخ

2- **خصائص الأنشطة:** من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج خصائص النشاط التالية:

- النشاط مستهلك للموارد ويتطلب تركيبة متعددة من المدخلات (مادية ومعلوماتية).

- للنشاط هدف يتمثل في ناتجة أي إضافة القيمة.

- كل نشاط يجب أن يرضي زبون (داخلي أو خارجي)، الذي يحدد المنتوج أو الخدمة ويعطيها قيمة معينة.

- يحدد النشاط مهارات فردية أو جماعية متميزة تسمح بتحقيق ناتج إجمالي مشترك ووحيد.

- مجموع المهام التي تكون النشاط تكون متجانسة بالقدر الكافي للاستجابة لقوانين السلوك الاقتصادي (التكاليف والأداء).

3- **تصنيف الأنشطة:** تعتبر تصنيفات الأنشطة المقدمة من طرف كوبر Cooper، لورينو Lorino وبورتر Porter من أهم وأفضل التصنيفات وسنتطرق لها بالتفصيل.

3-1- تصنيف كوبر (Cooper)[1]:

يعتبر كوبر أحد أشهر رواد طريقة محاسبة الأنشطة في الولايات المتحدة الأمريكيــة،حيث يقترح التصنيف التالي للأنشطة:

أ- **الأنشطة المتعلقة بالوحدات المنتجة:** هي الأنشطة المنفذة عند إنتاج كل وحدة، وبذلك فإن عــدد المرات التي يتم فيها القيام بهاته الأنشطة متناسب مع الوحدات المنتجة المحملة بتكلفتها ومــن الأمثلة على هذه الأنشطة تركيب قطع المنتوج، صباغته،...إلخ.

ب- **الأنشطة المتعلقة بالمجموعات المنتجــة:** تتمثل في الأنشطة المنفذة عند إنتــاج كــل مجموعــة مــن المنتوجات، وبالتالي فإن عدد المرات التي يتم فيها القيام بهاته الأنشطة يختلف حسب عدد المجموعات المنتجة والتي يحمل عليها تكاليف هذه الأنشطة.

---

[1] أحمد صلاح عطية،مرجع سبق ذكره،ص.59.

ومن الأمثلة على هذه الفئة من الأنشطة تركيب الآلات وإعدادها كلما انتهى إنتاج كل مجموعة من المنتوجات، طلب مجموعة من قطع الغيار...إلخ.

تضم الأنشطة الضرورية لانجاز منتوج ما، كما هو الحال عند إنشاء القوائم وتنفيذ التعديلات عليها ولا تكون هاته الأنشطة متناسبة بالضرورة مع مختلف المنتوجات.

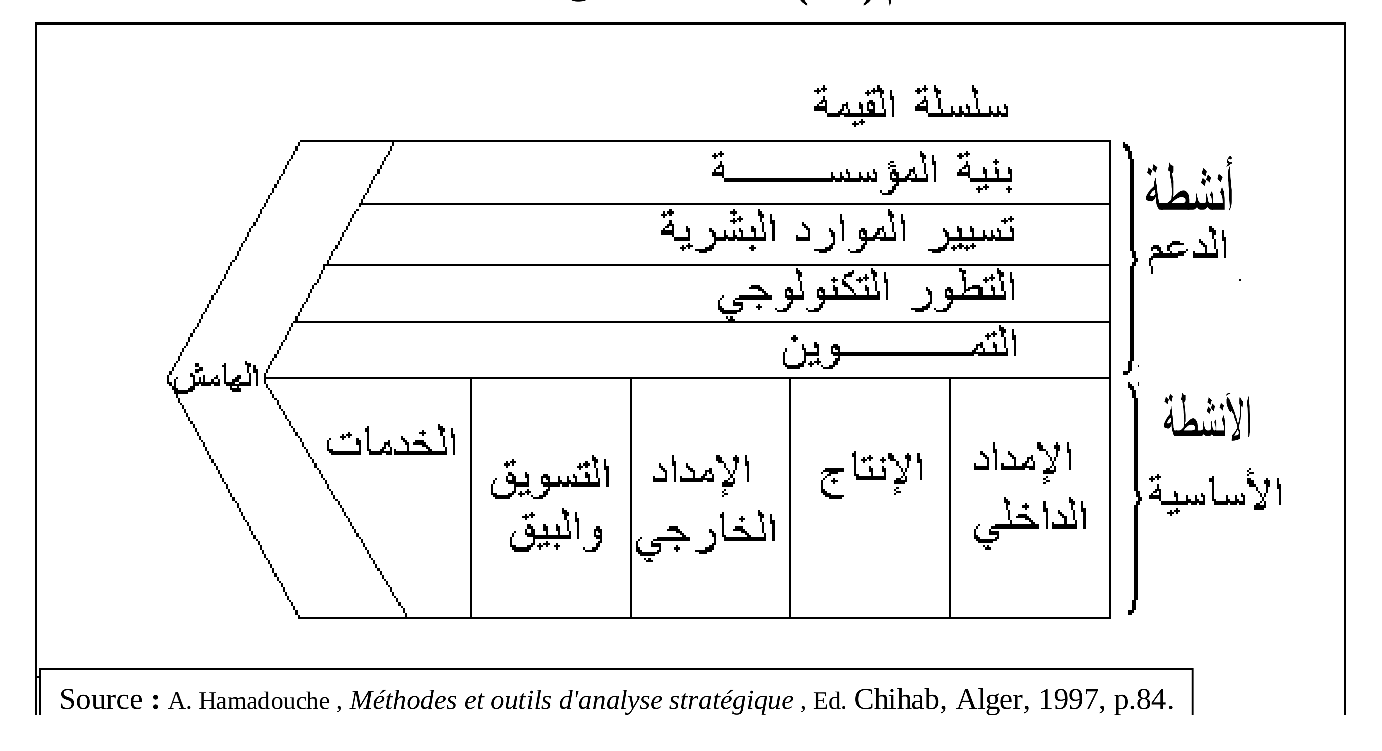
ج- **الأنشطة المتعلقة بمرافق التصنيع:**

تمثل هذه الفئة الأخيرة الأنشطة المتعلقة بالمرافق العامة التابعة لعملية التصنيع والتي لا يمكن ربطها بالمنتوجات كالإضاءة، تسيير عملية الإنجاز، تنظيف المصنع...إلخ

3-2- تصنيف بورتر (M. Porter):

اقترح بورتر في كتابه الميزة التنافسية (L'avantage concurrentiel). تقسيما آخر للأنشطة من خلال أداة سماها بسلسلة القيمة حيث يرى ضرورة تحليل أنشطة المؤسسة المترابطة على طول السلسلة لتحديد قدرتها على خلق القيمة التي يستفيد منها الزبون[1]. من خلال تحليله لهيكل المؤسسة أفقيا وعموديا إلى مجموعة من الأنشطة تشارك كلها في خلق القيمة إذ يقسمها إلى فئتين رئيسيتين هما: الأنشطة الأساسية وأنشطة الدعم كما هو موضح في الشكل التالي:

شكل رقم (3-1): سلسلة قيمة مثلى و تقسيماتها



Source : A. Hamadouche , *Méthodes et outils d'analyse stratégique* , Ed. Chihab, Alger, 1997, p.84.

أ- **الأنشطة الأساسية :**

تتضمن الأنشطة الأساسية الإنشاء المادي وبيع المنتوج، نقله إلى الزبون والخدمات ما بعد البيـــع، عدد هذه الأنشطة خمسة ويمكن أن يتجزء كل منها إلى عدد معين من الأنشطة الفرعيـــة كمـــا يلي:

- **الإمداد الداخلي:** يشمل الأنشطة المتعلقة بالوسائل الضرورية للمنتوج بعد الإنتاج كـــالتفريغ، مراقبة المخزون، برمجة التنقلات...إلخ.

- **الإنتاج:** يضم الأنشطة المرتبطة بتحويل عوامل الإنتاج إلى منتوجات نهائيـــة بمـــا في ذلـــك التجميع والتعبئة.

- **الإمداد الخارجي:** يتضمن مجموع الأنشطة المرتبطة بالتوزيع المادي للمنتوجات إلى الزبائن مثـــل تخزين المنتوجات النهائية، التفريغ، معالجة الطلبيات.

- **التسويق والبيع:** يجمع الأنشطة التي تمكن الزبون من معرفة المنتوج وشرائه كالإشهار قوة البيـــع ودورة التوزيع.

- **الخدمات:** تشمل الأنشطة التي تحافظ أو تزيد من قيمة المنتوج كالتلوين، التصليح والصيانة.

ب- **أنشطة الدعم:**

تعمل هذه الأنشطة على تدعيم الأنشطة الأساسية وتتمثل في:

- **التموين:** يمثل وظيفة شراء وسائل الإنتاج المستعملة في سلسلة قيمة المؤسسة.

- **التطوير التكنولوجي:** وهو مجموع الأنشطة التي تهدف إلى تحسين المنتوج وعملية الإنتاج.

- **تسيير الموارد البشرية:** تشمل كل الأنشطة المرتبطة بتسيير شؤون العـــاملين كـــالتوظيف، التكوين، التنشيط...إلخ.

- **بنية المؤسسة:** تتمثل في المديرية العامة، التخطيط، المالية، المحاسبة، تسيير النوعية، العلاقات الخارجية.

3-3- تصنيف بيار لورينو [1]:

اقترح ثلاث تصنيفات أساسية للأنشطة:

أ- **التصنيف حسب طبيعة النشاط:** استنادا إلى طبيعة النشاط ونوع المهارات التي يتطلبها بالإضافة إلى أداءه وأهدافه يمكن أن نميز ثلاث أنواع:

- **أنشطة التصور:**

تتمثل أنشطة التصور في تصميم أو ابتكار المنتوج، تخطيط نظام جديد للتكاليف، إقامة دراسة، القيام بأعمال التطوير والتنظيم...إلخ، وتتمثل هده الفئة من الأنشطة بما يلي:

- التباعد بين استهلاك الموارد وخلق القيمة من حيث الزمن.
- صعوبة قياس النتائج.
- تقييم أداءها من خلال الأنشطة الموالية لها والتي تؤثر عليها.
- قلة التكرار مما صعب تطبيق أشكال المراقبة الكلاسيكية أي معايير قياس الانحرافات.

- **أنشطة الانجاز:**

تتعلق هذه الأنشطة بالمهام العملياتية الكلاسيكية مثل أنشطة الإنتاج الصناعي، إصدار الفواتير، مفاوضات العقود مع الزبائن، تجميع القطع، ملء الاستمارة...إلخ، وتتميز بـــ:

- طبيعة متكررة نسبيا.
- طريقة تسيير سهلة وذلك لوضوح نتائجها وإمكانية قياسه.
- التركيز على متابعة المؤشرات العملياتية للأداء بالمردودية،النوعية، الأجل...إلخ.

---

[1] LORINO, P., *Méthodes et Pratiques de la performance, le guide du pilotage*, les Editions d'Organisation, Paris, 1997, pp. 138-141.

- أنشطة الصيانة:

تتجسد هده الأنشطة في الصيانة بمفهومها الواسع لجميع موارد المؤسسة الدائمة وذلك من أجل الحفاظ على رأس المال الاقتصادي للمؤسسة مثل صيانة المعدات، صيانة الأجهزة، تطوير كفاءات العاملين عن طريق التكوين...إلخ ومن خصائص هده الأنشطة:

- أنها وسيطة بين أنشطة التصور والانجاز.
- يكون لجزء منها إجراءات متكررة كالصيانة الدورية المبرمجة.
- ويكون للجزء الآخر إجراءات غير متكررة كالتشخيص مثلا.

ب- **التصنيف حسب نوع الانطلاق:**

يمكن أن تصنف الأنشطة حسب نوع انطلاقها كما يلي:

- الأنشطة المستقلة:

تطلق هذه الأنشطة من طرف منجزيها في حد ذاتهم مثل الصيانة الوقائية.

- الأنشطة المتحكم فيها:

تطلق هذه الأنشطة بواسطة أمر خارجي عن النشاط (الفوترة).

جـ - التصنيف حسب التخصيص:

عند تخصيص التكاليف على مواضيعها أي حساب التكلفة النهائية للمنتوجات، المشروع، عملية سوق أو زبون، تقسم الأنشطة إلى نوعين أساسيين هما:

- الأنشطة الأولية:

هذه الأنشطة ليست بالضرورة مباشرة أي على اتصال مادي مباشر مع الموضع وإنما هي أنشطة موجهة والتي نتمكن من تخصيصها إلى الموضع وفقا لقياس منطقي لأن استهلاك النشاط مرتبط فعلا بهذا الموضع.

- **الأنشطة الثانوية:**

هذه الأنشطة هي أنشطة غير موجهة للموضع و إنما يوجه ناتجها للنشاط أو عدة أنشطة أخرى، والتي تشكل دعما لها كالصيانة مثلا، وبذلك تخصص التكاليف للمنتوجات أو المواضع الأخرى عن طريق توزيع مصاريف هذه الأنشطة على أنشطة أخرى. وتجدر الإشارة هنا إلى أنه يمكن اعتبار نشاط أولي بالنسبة لموضع. نشاط ثانويا بالنسبة لموضع آخر.

والجدول التالي يوضح أهم التصنيفات السابقة بشكل ملخص.

جدول رقم 3-1 ملخص لأهم تصنيفات الأنشطة

التصنيف	المعيار	الفئات	الخصائص
تصنيف كوبر (R-Cooper)	حسب مستوى تحقق النشاط	- أنشطة متعلقة بالوحدات المنتجة - أنشطة متعلقة بالمجموعات المنتجة - أنشطة متعلقة بدعم المنتوج - أنشطة متعلقة بمرافق التصنيع	- أنشطة متعددة عند إنتاج كل وحدة - أنشطة متعددة عند إنتاج كل مجموعة من المنتوجات - تضم الأنشطة الضرورية إنتاج منتوج ما - تتعلق الأنشطة بالمرافق العامة لعملية التصنيع
تصنيف بورتر (M-Porter)	(سلسلة القيمة) - الأنشطة الأساسية - أنشطة الدعم	- الإمداد الداخلي - الإنتاج - الإمداد الخارجي - التسويق والبيع - الخدمات - التموين - التطوير التكنولوجي - تسيير الموارد البشرية - بنية المؤسسة	- مراقبة المخزون،التفريغ،برمجة التنقلات... - التجمع والتعبئة - تخزين المنتوجات النهائية،التفريغ،معالجة الطلبيات - الإشهار، قوة البيع، دورة التوزيع... - التكوين، التصليح، الصيانة... - وظيفة الشراء ووسائل الإنتاج.... - تحسين المنتوج وعملية الإنتاج.. - تسيير شؤون العاملين،التوظيف،التكوين،التنشيط. - المديرية العامة،التخطيط،المالية،المحاسبة،تسيير النوعية العلاقات الخارجية...
تصنيف لورينو (P-Lorino)	- حسب طبيعة النشاط - حسب نوع	- أنشطة التصور - أنشطة الإنجاز - أنشطة الصيانة	-تصميم أو ابتكار المنتوج،تخطيط نضام جديد للتكاليف - أنشطة الإنتاج الصناعي، إصدار

	الانطلاق - حسب تخصيص التكاليف	- الأنشطة المستقلة - الأنشطة المتحكم فيها - الأنشطة الأولية (موجهة) - الأنشطة الثانوية (غير موجهة)	الفواتير،تجميع القطع - صيانة المعدات والآلات،صيانة أجهزة الإعلام الآلي - الصيانة الوقائية... - الفوترة - توجه تكاليفها مباشرة إلى الموضع - تخصص تكاليفها إلى أنشطة أخرى

المصدر: من إعداد الباحث

I-2-2- العملية أو السياق:

1- مفهوم العملية:

يعرفها هنري بوكان على أساس أنها كل عمليات التنظيم والأشغال الأساسية المتفاعلة حسب عمليات محددة من أجل تكوين أنشطة[1].

العملية كلمة لاتينية تعني تسلسل ظاهرة ما خلال الزمن أما اقتصاديا فقد أعطيت لها تعاريف متعددة نذكر منها:

يقول مفلاك «أن العملية هي تسلسل أنشطة منطلقة من نفس السبب، والتي تعطي منتوجا، خدمة أو معلومة لها قيمة بالنسبة لزبون داخلي أو خارجي»[2].

وعرفت دوريات العملية بأنها مجموعة من الأنشطة منسقة فيما بينها من أجل تحقيق إنتاج ما، ويتم على مستواها ترجمة العوامل الأساسية للنجاح (FCS) كما تمارس تأثيرا فعليا على الأداء المطلوب[3].

وقد عرف هام و شامبي « العملية بأنها تتابع لأنشطة ما تؤدي إلى نتيجة أو مخرجات لها قيمة بالنسبة للزبون وذلك من خلال العديد من المدخلات المستعملة ».

أما بيار لورينو فيقترح التعريف التالي:

---

(1) عبد الحي مرعي،كمال خليفة أبو زيد،محاسبة التكاليف،دار الجامعات الجديدة للنشر،مصر،2001،ص.101.

(2) DORIATH, B., *Comptabilité de gestion*, Ed. Dunod, Paris, 1999, p. 85.

(3) DORIATH, B., *Contrôle de gestion*, Ed. Dunod , Paris, 1999, p. 111.

«العملية هي مجموعة من الأنشطة المرتبطة فيما بينها بواسطة تدفقات للمعلومات أو المواد والمتحدة لتقديم منتوج مادي أو لا مادي ».

وبصفة عامة يمكن القول أن العملية تتمثل في سلسلة من الأنشطة لها هدف مشترك تساهم في إنتاج سلعة أو خدمة. وموجهة إلى زبون نهائي ويمكن اعتبار كل من التصنيع، تطوير المنتوجات الجديدة، الصيانة،الفوترة أمثلة عن العمليات.

أما الأستاذان اكستري ولخواطرة فيقولان:« نقصد بالعملية مجموعة من الأنشطة موجهة نحو هدف إجمالي وتسمح بالحصول على مخرجات مادية أو غير مادية »(1).

و بذلك فإن مفهوم العملية يمكن تحديده على أنه تتابع للأنشطة داخل نفس الوظيفة أو مجموعة أنشطة متبادلة الخدمة.

وللتوضيح نقدم الشكل التالي الذي يبين مثالا من مختلف عمليات المؤسسة فيركز خاصة على عملية الإمداد داخل المؤسسة.

(1) KHOUATRA, D. et LEXTRAIT, T., op. cit. p. 141.

الشكل رقم (3 – 2): مثال عن عملية الإمداد في مؤسسة ما.



2- تصنيف العمليات:

تصنف عمليات المؤسسة وفق عدة معايير نذكر منها ما يلي:

2-2- التصنيف على أساس المستوى الاستراتيجي:

تصنف العمليات حسب هذا المعيار إلى:

- العمليات المصغرة التي تتشكل من الإجراءات المنجزة داخل مصلحة ما بهدف تنفيذ نشاط معين.
- الأنشطة العملياتية التي تتوافق مع الأنشطة الجارية للمؤسسة كعملية الشراء والبيع مثلا.
- العمليات الاستراتيجية التي تشتمل على تغيرات هامة في المؤسسة، سواءا تعلقت بقطاعات الأنشطة أو تطور الأنشطة العملياتية أو التوجهات الاستراتيجية.

2-3- التصنيف حسب الأهمية:

تصنف العمليات حسب هذا المعيار إلى:

- العمليات الرئيسية التي تؤثر مباشرة على الزبون النهائي كعملية أخد الطلبية،التسليم،الفوترة والتحصيل.
- العمليات المدعمة التي تساهم بطريقة أو بأخرى في تشغيل العمليات الرئيسية كعملية التوظيف.

3- خصائص العمليات:

مجموع العمليات لها ثلاث خصائص أساسية تتمثل فيما يلي:

- إنها في الغالب تقطع عرضيا التنظيم السلمي، وكذا الأقسام العملياتية الكبرى للمؤسسة مثل الدراسات، الإنتاج التسويق، المبيعات،المستخدمين، التخطيط، المشتريات...إلخ
- كل عملية أو سياق لها مخرج إجمالي وحيد.
- كل عملية أو سياق لها زبون داخلي أو خارجي

و تجدر الإشارة هنا إلى أن مفهوم العملية يقدم فائدة في التحليل ويضيف مفهوما أخرا هو النظام باعتباره مجموعة متجانسة من العناصر تتأثر ببعضها البعض وتفضي إلى هدف مشترك.

وبصفة عامة يمكن القول أن العملية تتمثل في سلسلة من الأنشطة لها هدف مشترك، تساهم في انتاج سلعة أو خدمة،وموجهة إلى زبون نهائي، ويمكن اعتبار كل من تصنيف، الفوترة،الصيانة، تطوير المنتجات الجديدة،أمثلة عن العملية.

I- 2-3- مؤشرات (مسببات) التكلفة:

في المرحلة الأخيرة لأي طريقة تحليل للتكاليف لا بد من وجود أداة لربط التكلفة النهائية بمواضيعها في طريقة ABC تعددت المصطلحات فنجد مؤشرات التكلفة،محثاة التكلفة،مؤشرات النشاط ومحثاة التكلفة، وحتى وحدات العمل، لكن الميزة الأساسية هنا تتمثل في كون هذه المؤشرات تقيس من جهة حجم نشاط المستهلك، ومن جهة ثانية تفسر سبب استهلاكه، هذه العلاقة السببية تزيد من مصداقية التحليل.

1- مفهوم مؤشر أو مسبب التكلفة:

مؤشر (مسبب) التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتوجات والخدمات وبالتالي فهو قياس كمي ويعكس مخرجات النشا ط[1].

مؤشر التكلفة هو صيغة جديدة لوحدة العمل تسمح بربط التكاليف بالمواضيع (منتوجات أو خدمات) كما هو الشأن بالنسبة لوحدة العمل الكلاسيكية نجد فكرة قياس الإنتاج التي تنطبق

(1) هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر.2000. ص 29.

ليس على مركز تحليل محاسبي ولكن على نشاط بطريقة أخرى، على غرار مؤشر التكلفة الـذي يسمح بقياس درجة إنجاز نشاط ما[2].

يعتقد (P.Lorino) أن مصطلح وحدة العمل يبقى صالحا بالنسبة لطريقة ABC إذ يقول أن "اختيار وحدة عمل صادقة لكل نشاط،تسمح حقيقة بقياس مستوى مخرجات النشا ط "، حيـث يعيـد لورينو لوحدة العمل المعنى الذي يجب أن لا تفقده أبدا، حيث حسب رأيـه تسـمح بحسـاب الإنتاجية الإجمالية للنشاط وكذلك تكلفته الوحدوية وتقوم بتخصيص التكاليف.

إن البحث عن الأسباب المؤثرة على النشاط، وجوده، ارتفاع أو انخفاض مسـتواه يتعلـق أساسا بتحديد ما يسبب التكلفة.المفهوم الإنجليزي لهذه الأخـيرة هـو "Cost-Driver" وتتـرجم بالفرنسية إلى "inducteur des coûts" أو مؤشر التكلفة الذي هو عبارة عن وحدة قياس لتحميـل تكاليف الأنشطة على المنتوجات أو الخدمات، وهو يساعد علـى معرفـة تكـاليف الأنشـطة وتفسيرها وقياسها.

و لهذا يقول بوكان :«إن وحدة القياس ليست بالضرورة سببا للتكلفة، لأنها لا تصف إلا ارتباطا. و هي ليس دائما ظاهرة تطلق نشاطا متجانسا والذي ينتج عنه تلك التكلفة. لدى يجب تفـادي تعويض المصطلح الكلاسيكي (وحدة العمل) بمسبب التكلفة أو مؤشر التكلفة حيث يحتفظ هـذا الأخير لأسباب التكاليف»[1].

2- تصنيف مؤشر التكلفة:

يمكن التمييز بين مفهومين لمؤشرات التكلفة:

- **المؤشر الهيكلي**: يعتبر استهلاك تكاليف الأنشطة على مستوى مراكز الأنشطة.

- **المؤشر العملي**: ويعتبر هدا المؤشر العنصر الذي يسمح بقياس استهلاك الأنشـطة مـن طـرف المنتوجات، كما يعبر عن وسيلة حساب استهلاك المنتوجات للأنشطة وهو يشبه بذلك وحـدة العمل في التكلفة الكلية التقليدية بالإضافة إلى التصنيف السابق الذكر يمكن أن نميز حسب كوبر (Cooper) أربع أنواع من المؤشرات المتوافقة مع أربع مستويات لا سببية[2].

---

(2) KHOUATRA, D. et LEXTRAIT, T., op. cit. p. 149.
(1) BOUQUIN, H., *Comptabilité de gestion*, 1er édition , Ed. Economica , Paris, 2000, p. 141.
(2) BARANGER, P., MOUTON, P., *Comptabilité de gestion*, Ed. Hachette, Paris, 1997, p. 183.

- مؤشرات مرتبطة بالحجم.
- مؤشرات مرتبطة بالتنظيم.
- مؤشرات مرتبطة بوجود المنتوج.
- مؤشرات مرتبطة بالدعم العام.

كما نشير هنا إلى أن ميل و فولمان قدما تصنيفا لمؤشرات التكاليف لتوزيع الأعباء الهيكلية،أين يحسب النشاط بشكل إجراءات كما يلي [3].

- إجراءات متعلقة بالوظيفة اللوجيستيكية (الإمداد)، ويتعلق الأمر بالطلبيات واستقبال أو توزيع السلع، الشيء الذي يتطلب يد عاملة سواء في الورشات أو المصالح الإدارية.

- إجراءات ترتبط بالحفاظ على توازن وظيفة الإنتاج.
- إجراءات تتعلق بمراقبة النوعية.
- إجراءات تتعلق بالتغييرات أو التجديد.

3 - تحديد مؤشرات التكلفة:

يعمل متخذ القرار على تعظيم المنفعة المتوقعة من تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة المتمثلة في مستوى الدقة المتميز، الذي يتصف به النظام في مخرجاته من المعلومات، هذا يتوقف في حقيقة الأمر على كفاءة تحديد مؤشرات التكلفة، ويتم تحديد مؤشرات التكلفة على ضوء اتخاذ القرارين التاليين[1]:

- **القرار الأول:** يتناول تحديد عدد مؤشرات التكلفة التي يحتاج إليها النظام ككل.

(3) DORIATH, B., *Contrôle de gestion*, op. cit. p. 111.

(1) هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص.ص، 31.32.

- **القرار الثاني:** تختص بتحديد نوع مؤشرات التكلفة الذي يجب استخدامه بما يحقق انخفاض في تكلفة تطبيق النظام دون المساس بمستوى الدقة المستهدف لمخرجاته.

ويجب أن تتوفر في مؤشرات التكلفة جملة من المميزات أهمها:

- سهولة الحصول على البيانات الخاصة بها.
- أن تكون قابلة للقياس.
- أن تتميز بأعلى درجة ارتباط مع مجموع تكاليف النشاط.
- ينبغي أن يكون مؤشر التكلفة مقياسا متجانسا على نحو معقول لناتج كل نشاط.

و نذكر هنا إلى أن زيادة عدد مؤشرات التكلفة (مسببات التكلفة)، وإن كان يزيد من درجة دقة مخرجات النظام، إلى أن التوسع في عددها ونوعيتها قد يجعل هدا النظام المقترح مكلفا ومعقدا.لذلك يتعين مراعاة جملة من العوامل عند تحديد العدد المناسب من مسببات التكلفة[2].

أ- درجة الدقة المتوخاة: من الواضح أنه كلما زاد عدد مؤشرات التكلفة تتوقع مستوى دقة مرتفع لبيانات التكاليف وفي نفس الوقت ترتفع تكلفة تطبيق هذا النظام، إذن هناك علاقة طردية بين مستوى الدقة المطلوب وعدد مؤشرات التكلفة.

ب- **تنوع الإنتاج:** كلما زاد تنوع المنتوجات التي تصنعها المؤسسة من حيث عدم تجانس استخدام أي منها للأنشطة، وبالتالي لعناصر المدخلات يتطلب الأمر عدد مؤشرات تكلفة أكبر حتى تعكس استهلاك كل منتوج للأنشطة.

جـ - نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي التكاليف:

هناك بعض الأنشطة تكون نسبة تكلفتها إلى إجمالي التكلفة الإضافية للمؤسسة ضئيلة، هذا لا يتطلب تعدد مؤشرات التكلفة حتى وإن اشتملت على أعمال غير متجانسة وإنما ينظر إلى المؤشر الذي له درجة ارتباط أكبر مع مجموع تكلفة هذا النشاط.

أما الأنشطة التي تكون نسبة تكلفتها إلى إجمالي تكاليف المؤسسة معتبرة فإن استخدام مؤشر واحد للتكلفة سيشكل خطر انخفاض مستوى الدقة المرغوب، وتزداد الحاجة إلى التأكيد على تجانس الأعمال التي تحمل بمؤشر تكلفة وحيد داخل هذا النشاط.

---

(2) BARANGER, P., MOUTON, P., op. cit. p. 183.

د – تكلفة القياس (تجميع بيانات مؤشرات تكلفة):

إذا كان مؤشر التكلفة التي تم اختياره يتميز بصعوبة تجميع التكاليف الخاصة به هـذا يعـني تكلفة مرتفعة في قياس هذا المؤشر، لهذا يجب التأكد من أن المنفعة الناجمة من هذا التوسع تفـوق تكلفة تجميع البيانات.

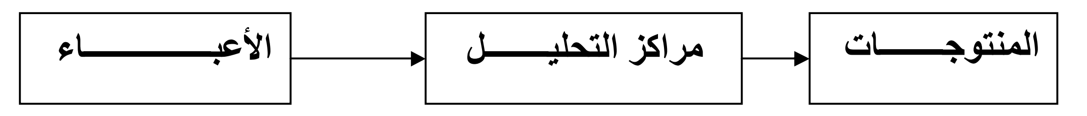
أما إذا تبين أن التوسع في عدد المؤشرات لن يؤدي إلى زيادة تكلفة القياس نتيجـة أن البيانـات الخاصة بهذه المؤشرات متاحة بسهولة فإنه يكون من الملائم التوسع لرفع درجة الدقة.

إذن قرار تحديد عدد ونوعية مؤشرات التكاليف ذو ارتباط عكسـي بتكلفـة قيـاس هـذه المؤشرات.

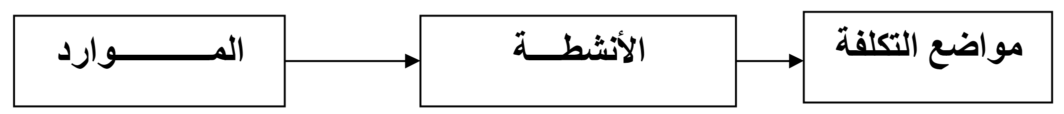
II- بناء النموذج:

المحاسبة على أساس الأنشطة Activity Based Costing كما يطلق عليها المحاسـبة عـن طريـق الأنشطة أو طريقة التكاليف حسب الأنشطة بالإضافة إلى محاسبة الأنشطة، تعتبر نظـام محاسـبة تكاليف جديد يقوم بتحميل تكلفة الموارد المستهلكة على المنتوجات وذلك من خلال علاقات سببية بين الموارد المستخدمة من جهة، و الأنشطة والمنتوجات من جهة أخرى.

الطرق التقليدية لحساب التكاليف توضح العلاقة التالية:



طريقة التكاليف على أساس الأنشطة غيرت النموذج السابق ليصبح أكثر تطورا كما يلي:

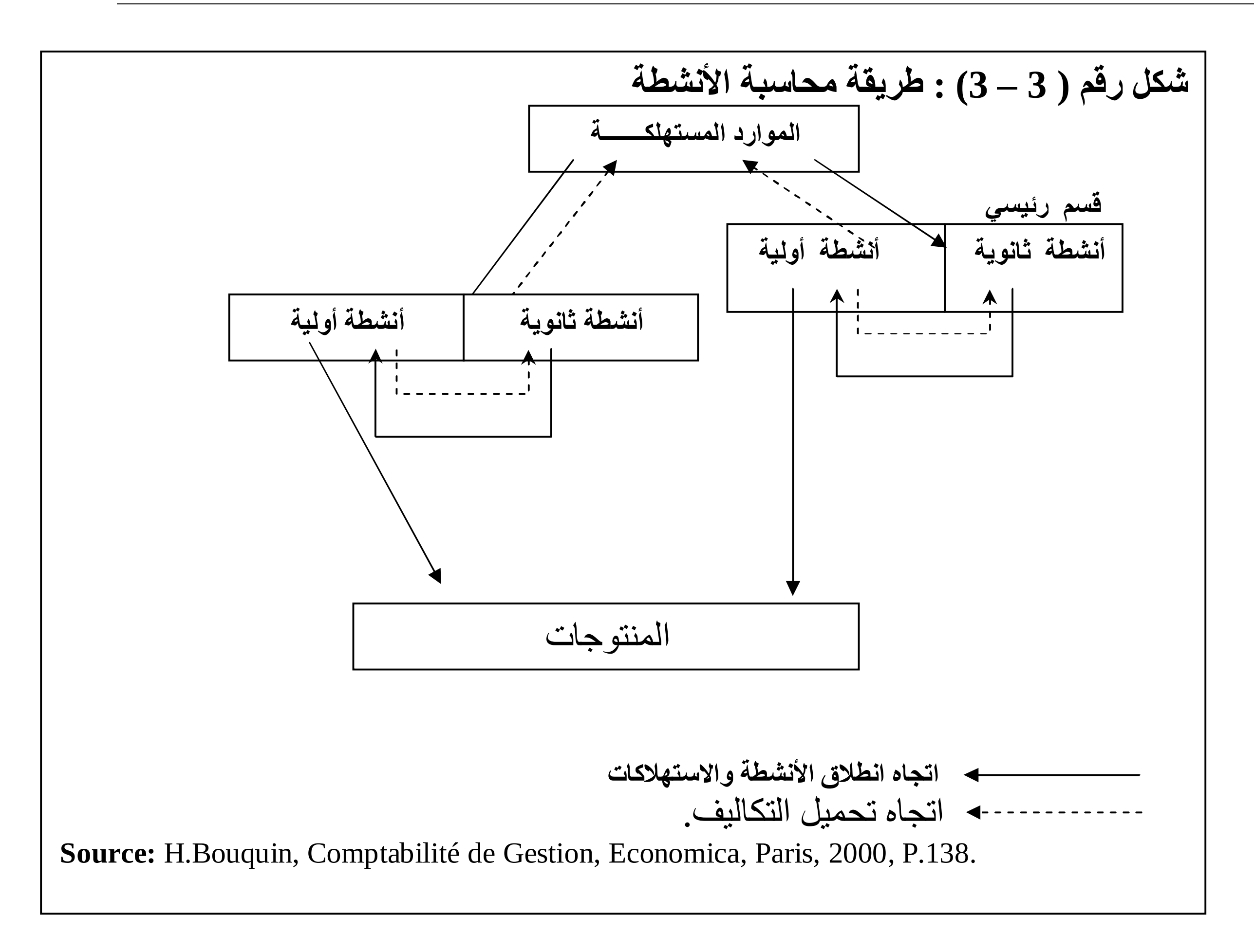


إن نموذج الأنشطة حسب العلاقة السابقة يعتمد على مبدأين أساسين هما:

- استهلاك الأنشطة للموارد.
- استهلاك مواضع التكلفة المختلفة للأنشطة.

ويمكن تمثيل هذا النموذج في الشكل التالي:

شكل رقم (3 – 3) : طريقة محاسبة الأنشطة



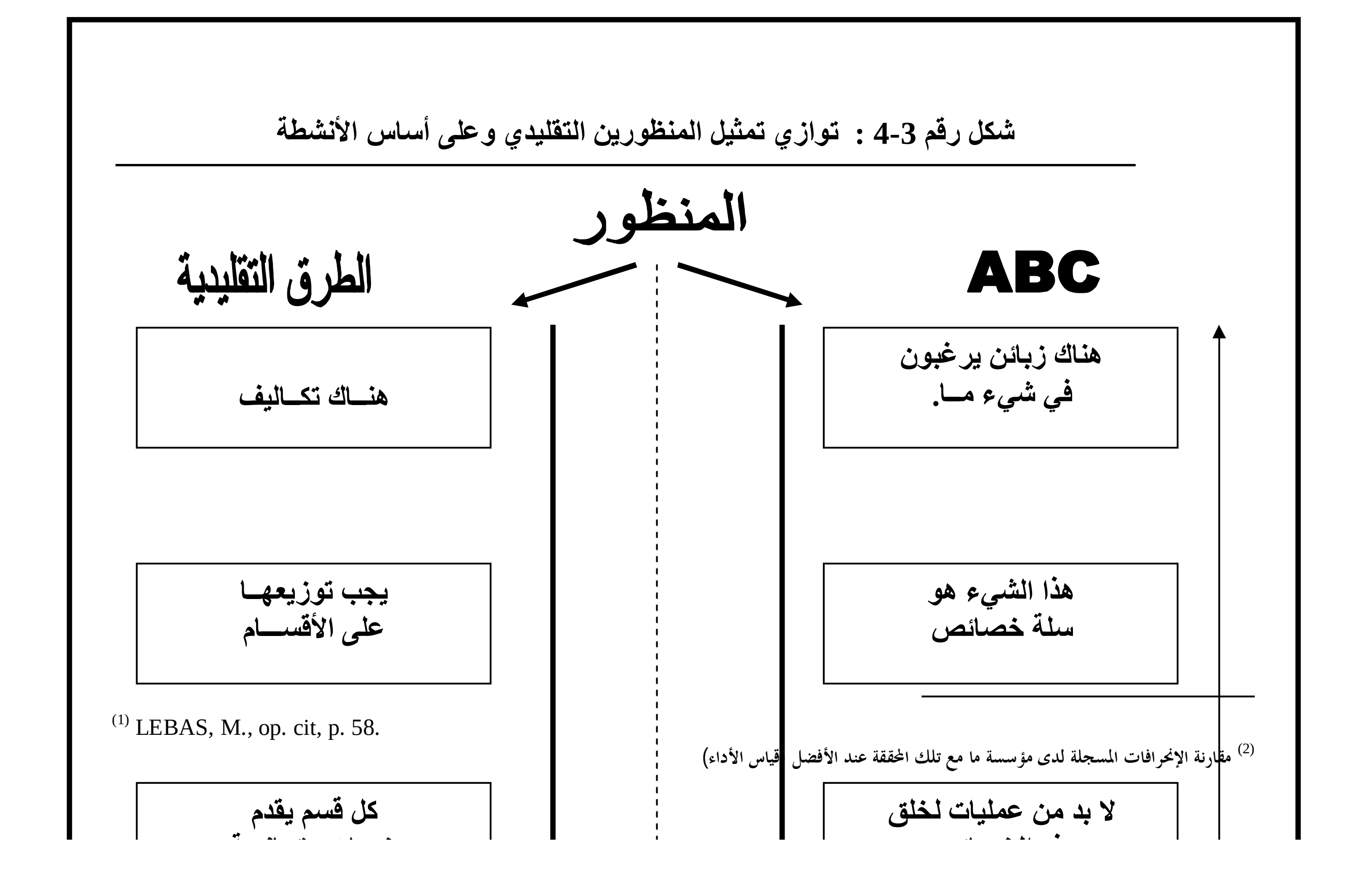
Source: H.Bouquin, Comptabilité de Gestion, Economica, Paris, 2000, P.138.

هناك فرق واضح بين الطريقة التقليدية لحساب التكاليف -الأقسام المتجانسة- و الطريقة الحديثة المتمثلة في المحاسبة على أساس الأنشطة ABC، حيث نجد في الطريقة الأولى أن الأقسام الرئيسية تمارس على أساس أنشطة أساسية، والأقسام الفرعية على أساس أنها تدعم الأقسام الرئيسية، في حين نجد في طريقة الأنشطة قسم فرعي يمارس أنشطة أولية وثانوية، ونفس الشيء بالنسبة للأقسام الرئيسية. و لكي تحمل تكلفة الأنشطة إلى مواضع التكلفة يتم أولا تحميل تكاليف الأنشطة الثانوية على الأنشطة الأولية وهذا ما يشبه إلى حد ما تفريغ أعباء المراكز الفرعية في المراكز الرئيسية في طريقة الأقسام الرئيسية.

يمكن التمييز بين النموذج التقليدي ونموذج الأنشطة في عدة فروق ندرجها في الجدول التالي:

جدول رقم (3- 2): مقارنة أنظمة تحليل التكاليف التقليدية و الحديثة ABC[1]

الخصائص	الطريقة التقليدية	طريقة الأنشطة
- الهدف	- مراقبة التكاليف	- تحليل العمليات
- الاهتمام	- التكلفة النهائية للمنتوجات	- الأنشطة
- نقطة القياس	- النتيجة النهائية	- العملية
- الفرضية	- مترابطة	- غير مترابطة
- التركيز	- أشخاص أو مراكز التكلفة	- المؤسسة
- استعمال الانحرافات	- توازن محاسبي ومسؤولياتي	- التحسن المستمر
- المعايير	- المسبقة، الساكنة	- متوسط متحرك، المقارنة مع الأفضل
- خصائص نظام المراقبة	- بعد وحيد،محدد، استناد إلى الميزانية، نظام مالي فقط.	- Bench Marking [2]
- السلوك	- احترام المعايير	- أبعاد لا متناهية، نظام استراتيجي، مالي ومادي
		- التطور المستمر



شكل رقم 3-4 : توازي تمثيل المنظورين التقليدي وعلى أساس الأنشطة

[1] LEBAS, M., op. cit, p. 58.

[2] مقارنة الإنحرافات المسجلة لدى مؤسسة ما مع تلك المحققة عند الأفضل (قياس الأداء)

Source : A. Hamadouche, op. cit. p. 103.

II-1 - الإجراءات القبلية لتنفيذ الطريقة:

1- **تحديد الهدف:**

للتقليل من صعوبات وعوائق تنفيذ نظام أو طريقة المحاسبة على أساس أنشطة لا بد من تحديد أهداف موضوع العمل وتكوين فوج العمل، من الضروري تحديد الأهداف الواجب تحقيقها من خلال تشغيل نظام محاسبة الأنشطة وهذا كما يرى P. Mevellec باعتبار هذا النظام ليس مجرد لحساب التكلفة، بقدر ما هو سعي نحو نمذجة تشغيل المؤسسات[1].

2- **وضوح العمل:**

[1] MEVELLEC, P., *Comptabilité à base d'activités*, *Encyclopédie de gestion et de management*, sous la direction de Robert le Duff , Ed. Dalloz, Paris, 1997, p. 161.

لا يد أن تكون أهداف وضع نظام محاسبة أنشطة واضحة ومعلومة من طرف المؤسسة وعلى رأسها المسيرين، لأن الشفافية هي الطريقة الوحيدة لإنجاح العمل خلال مساهمة الجميع.

3- تكوين فوج العمل:

لإنجاح مشروع نظام التكاليف على أساس الأنشطة ووضعه موضع التنفيذ يجب تشكيل فوج عمل يتكون عموما من مسؤولين عمليين يشرفون على انطلاق المشروع بالإضافة إلى أعضاء من مديرية المؤسسة من خلال المساهمة في اتخاذ القرارات وتنفيذها.

II-2- تحديد الأنشطة:

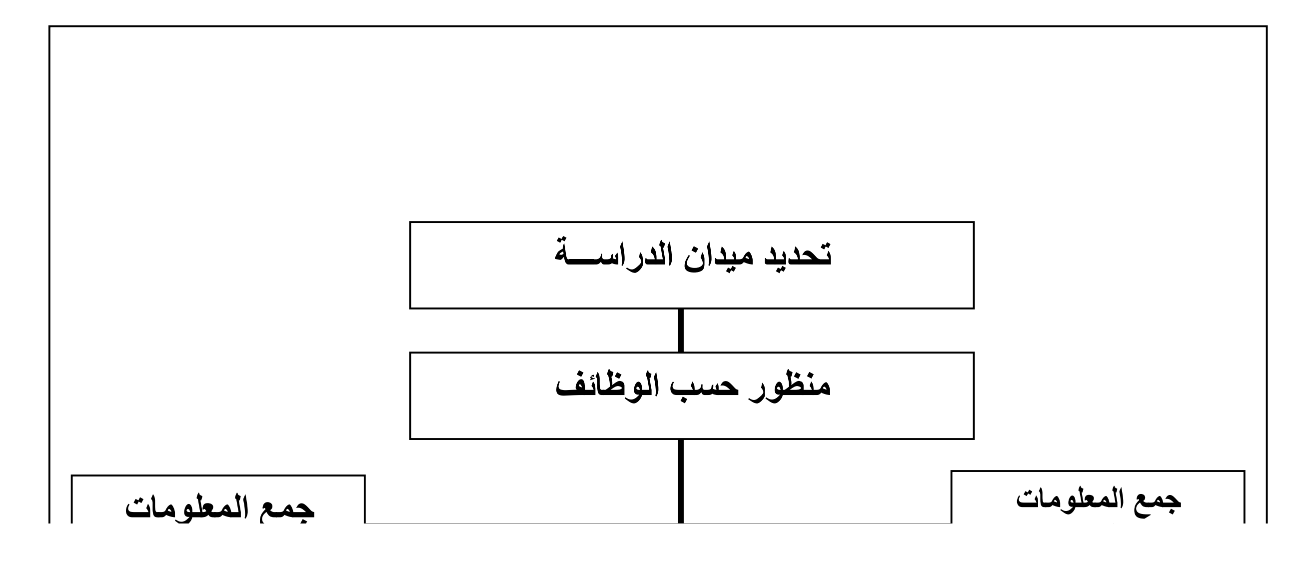
يمكن استعمال جملة من الطرق لتحديد أنشطة المؤسسة بصفة شاملة أهم هذه الطرق تكمن في الاعتماد على الهيكل التنظيمي، من خلال مصالح وأقسام وفروع المؤسسة. بالإضافة إلى متابعة العمليات داخل المؤسسة، و نشير هنا إلى أن الطريقة الأولى لا تخدم غرض محاسبة الأنشطة أما الثانية فتمتاز بالتعقيد، لهذا تم اقتراح أسلوب أو طريقة المصفوفة الذي هو عبارة عن تقاطع المسؤوليات والعمليات واختيار أهمها.

II- 3 – المفاضلة بين الأنشطة:

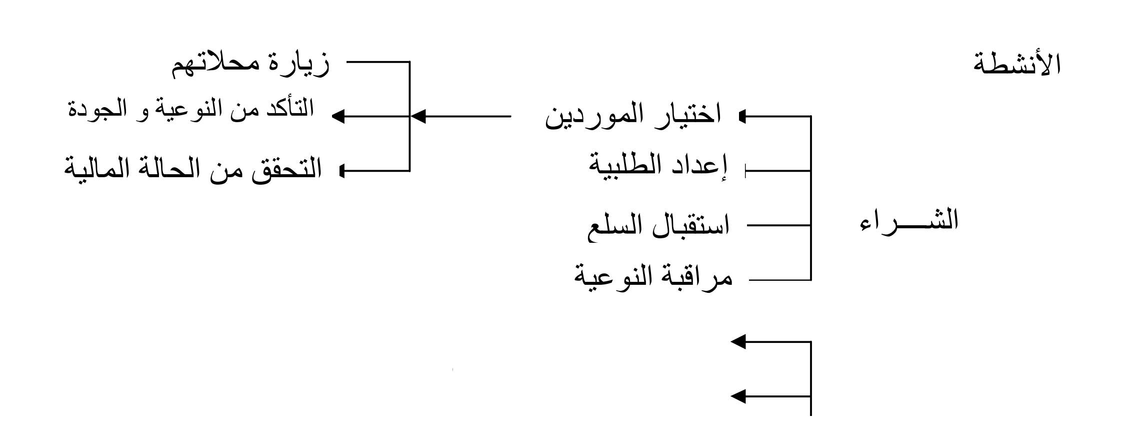
بهدف بلوغ نتائج مقبولة يجب المحافظة على الدقة والمرونة من خلال اختيار الأنشطة التي تمتاز بالتجانس و العدد المعقول من أجل تفادي أي تعقيم، على أساس تجميع الأنشطة التي تمتاز بنفس

السلوك الاقتصادي بالإضافة إلى الأنشطة العامة أو المشتركة، كما يجب حذف الأنشطة والقيمة المضافة الضئيلة عن طريق استخدام أفضل الموارد.

الشكل رقم (3-5) : مخطط التحليل الذي يسبق تشغيل نظام (ABC)



و لتحقيق الأهداف السالفة الذكر من تجميع الأنشطة وحـذف الأنشـطة ذات القيمـة المضافة الضعيفة وجب التوفيق بين البساطة والملائمة في تقسيم المؤسسة إلى جملة مـن الأنشـطة واختيار أفضلها والشكل الموالي يوضح ذلك:



	القيام بالإعلان والإشهار	
	الاتصال بالزبائن	
البيع	المفاوضة حول العقد	طرق تسليم السلعة
	إرسال السلعة	الشحن والتفريغ
	ضمان الخدمات ما بعد البيع	النقل والتأمين

II-4- التأثير على الأنشطة:

بعد تحديد مختلف أنشطة المؤسسة واختيار أفضلها وتقييمها تأتي مرحلة التأثير على الأنشطة من خلال:

1- إلغاء الأنشطة عديمة القيمة من خلال التعرف عليها بواسطة الزبون.

2- تحسين وتطوير الأنشطة ذات القيمة المضافة من خلال البحث عن التحسينات الممكنة على مستوى المهام المكونة للنشاط. بالإضافة إلى قياس الأداء عن طريق تطوير المهارات ذات الكفاءة العالية بهدف ربح الفعالية.

3- **إعادة تشكيل العمليات (reengineering)**:

نظرا للعلاقة بين الأنشطة والعمليات لا بد من التركيز على هذه الأخيرة من خلال التأثير عليها وهذا من خلال تحسين العمليات ذات القيمة المضافة المرتفعة والتخلي عن عديمة القيمة.

4- انجاز بعض الأنشطة لدى الغير: إدا كانت تكلفة بعض الأنشطة مرتفعة جدا يتطلب الأمر على مسييري المؤسسة إنجازها لدى الغير. من خلال التكفل بها من طرف مختصين ذو كفاءة كبيرة كالإطعام، الصيانة، المراجعة العامة، التدقيق، تسيير الأجور.

5- الموازنة بين الأنشطة: و تتم بواسطة توزيع القدرات والموارد المنجزة.

III- خطوات تطبيق المحاسبة على أساس الأنشطة:

1- تحديد الأنشطة:

من خلال نظام المعلومات المتوفر لدى المؤسسة يتم تحديد الأنشطة الموجودة.

2- حساب تكلفة الأنشطة:

المبدأ الأساسي لطريقة تكاليف الأنشطة هو أن المنتوجات لا تستهلك التكاليف مباشرة بل تستهلك أنشطة تستعمل بدورها موارد، حيث يتم تقسيم مراكز العمل إلى أنشطة أساسية علـــى أساس الدراسة الدقيقة للوثائق المحاسبية ويتم توزيع تكلفة كل مركز عمل بين الأنشطة.

و في حالة عدم التمكن من تخصيص التكاليف مباشرة نستعين بمسبب الموارد (ressource driver) الذي يشبه مفاتيح التوزيع في الطرق التقليدية.

3-كشف العوامل المفسرة لاستهلاك الموارد:

في هذه المرحلة يتم البحث عن العامل المفسر والأساسي لتغير كـــل نشـــاط في اســـتهلاك الموارد، ويسمى هدا العامل بمؤشر التكلفة ويحسب على النحو التالي:

$$\text{التكلفة الوحدوية لمؤشر التكلفة} = \frac{\text{إجمالي الموارد المستهلكة من طرف النشاط}}{\text{عـــدد المؤشـــرات}}$$

4 - **تجميع الأنشطة حول مؤشرات التكاليف:**

في بعض المؤسسات التي تمتاز بكثرة الأنشطة وتعددها لا يمكن تحليلها كلية لدا يتم تجميع هذه الأنشطة التي لها نفس مؤشر التكاليف في مراكز التجميع .

5 - **تحميل تكلفة الأنشطة إلى مواضع التكلفة:**

يتم التوصل إلى تكلفة المنتوج بتجميع قيمة استهلاك الأعباء المباشرة وتلك الخاصة بمؤشرات التكلفة الناتجة عن مراكز التجميع.

IV- حساب التكاليف باستعمال طريقة تكاليف الأنشطة:

تتم حساب التكاليف من خلال إتباع الخطوات التالية:

1- تسجيل وتبويب التكاليف الغير مباشرة:

ويكون على مستوى مراكز ا لتكاليف والتي تنشأ حسب درجة دقة المعلومات المراد الحصول عليها.

2- وضع قائمة الأنشطة:

يتم تحميل التكاليف الغير مباشرة إلى الأنشطة ويتم وضع عامل يفسر التغير الذي يحدث لكل نشاط (مؤشر التكلفة) وتجمع كل الأنشطة التي لها نفس المؤشر في مركز التجميع الموحد ويسمى كذلك بالقسم المتجانس وبالنسبة لتحميل الموارد على الأنشطة يمكن أن يكون دون حسابات أولية إذا كان هناك ارتباط بين الأعباء والنشاط.

3- اختيار المؤشرات:

يمكن أن يكون المؤشر معبرا عنه بعدد الوحدات (ساعات، منتجات) ،أو متعلق بعدد السلاسل التي أنطلق العمل بها، أو عدد مصادر مكونات منتوج ما، حيث يستعمل هذا المؤشر في تحميل تكلفة النشاط على المنتوج إلى جانب تغيير تكاليف الأنشطة وحسابها ومن بين المؤشرات المستعملة نجد:

- عدد المراجع أو مصادر مكونات منتوج ما ويتعلق بالأنشطة، تبادل للطلبيات، استقبال الطلبيات، حساب الموردين...إلخ.
- عدد طلبيات الزبائن والمتعلق بالأنشطة، الفوترة، المتابعة...إلخ.
- عدد النماذج: أبحاث، دراسات، إشهار...إلخ.

4- تجميع الأنشطة من خلال المؤشرات:

بهذف تكوين مركز تجميع أو مركز أنشطة بحيث في كل مركز يكون للأنشطة نفس المؤشر، وبذلك فإن الأعباء الغير مباشرة الموزعة في المرحلة الثانية على الأنشطة توزع هنا عن طريــق مؤشر.

5- حساب تكلفة المؤشر: وتتم وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة المؤشر} = \frac{\text{الموارد المستهلكة}}{\text{عـــدد المؤشرات}}$$

6- تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتوجات:

وهذا على أساس مؤشر التكلفة الذي يلعب نفس دور وحدة العمل المعروفة في الطـــرق التقليدية ويتم توضيح الخطوات السابقة من خلال الشكل المقترح من طرف بارلو وسيمون.

V- الانتقال من التكاليف على أساس الأنشطة إلى التسيير على أساس الأنشطة:

لقد تمت ملاحظة إمكانية توسيع استخدام طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة لتشمل مجـــال التسيير بعدما تمت استعمال محاسبة النشاط في مؤسسات عديدة وأصبحت تسمى (التسيير على أساس الأنشطة) ABM كما تسمى كذلك بـــ (تسيير التكـــاليف علـــى أســـاس الأنشـــطة (MABC) وهو عبارة عن تطبيق تسيير نظام تكاليف الأنشطة).

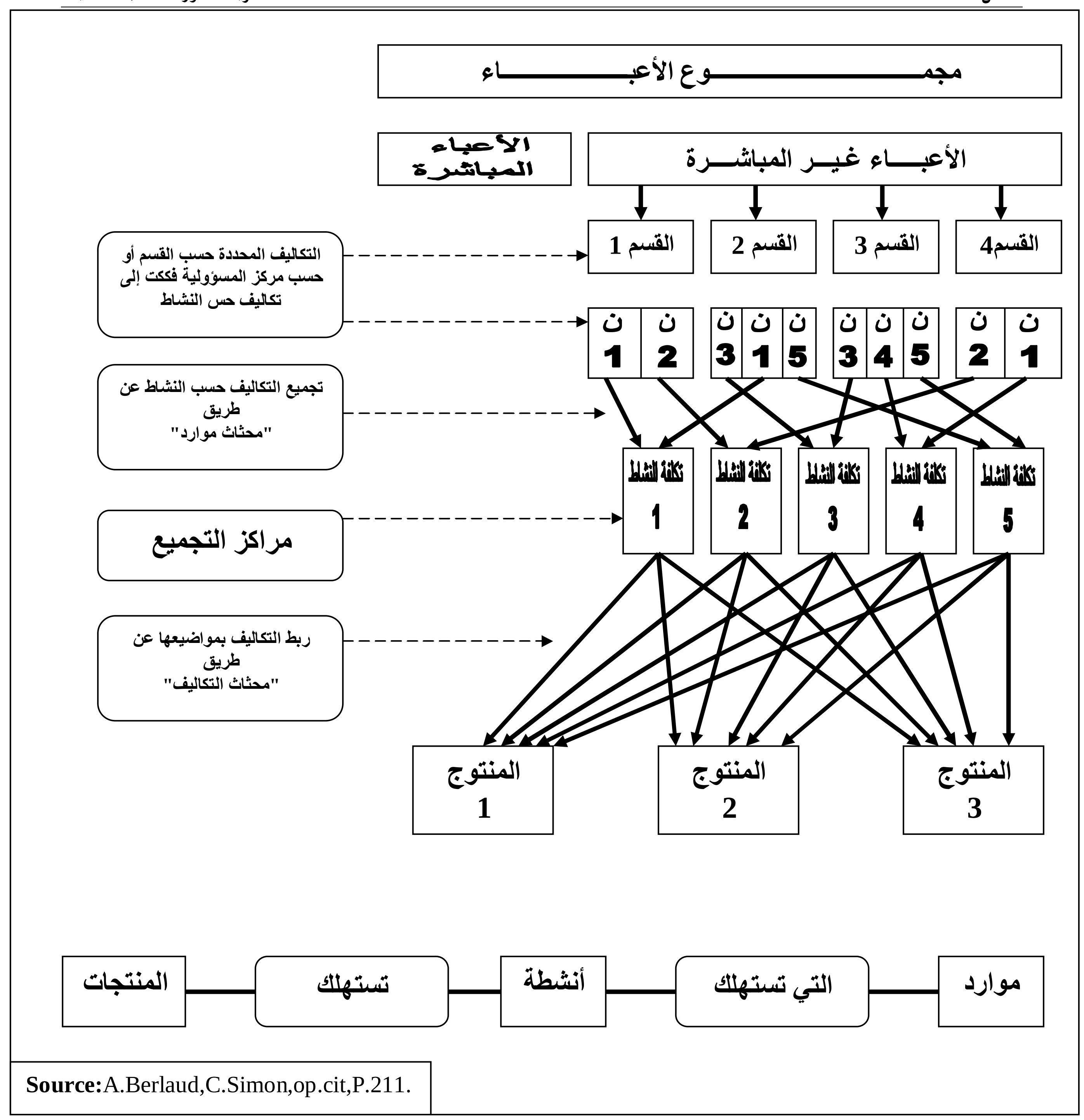
إن طريقة ABM تنظر إلى عمل المؤسسة باعتبارها مجموعة أنشطة مترابطة تؤدي في الأخـــير إلى زيادة القيمة المضافة بالنسبة للزبون[1] وتهتم بالأنشطة التي تطور المؤسســـة وتطبيقـــه في المؤسسة يعتمد على الخطوات الثلاثة الأولى السالفة الذكر في نظام تكاليف الأنشطة.

و نشير هنا إلى أن الهدف الأساسي للتسيير على أساس الأنشطة يتمثل في تـــوفير حاجيـــات الزبون، كما يهدف إلى المساعدة على تحسين قيمة الزبون[2]، كمـــا تســـتعمل المعلومـــات المتحصل عليها من ABM في مختلف الأنشطة التجارية بحيث جـــاءت بإضـــافات تمثلـــت في تخفيض التكاليف، إعداد الموازنات على أساس الأنشطة، قياس الأداء واعادة تخطيط العمليات التجارية.

الشكل رقم (3 – 6): طريقة حساب التكاليف النهائية، ملخص معالجة الأعباء حسب منظور الأنشطة

---

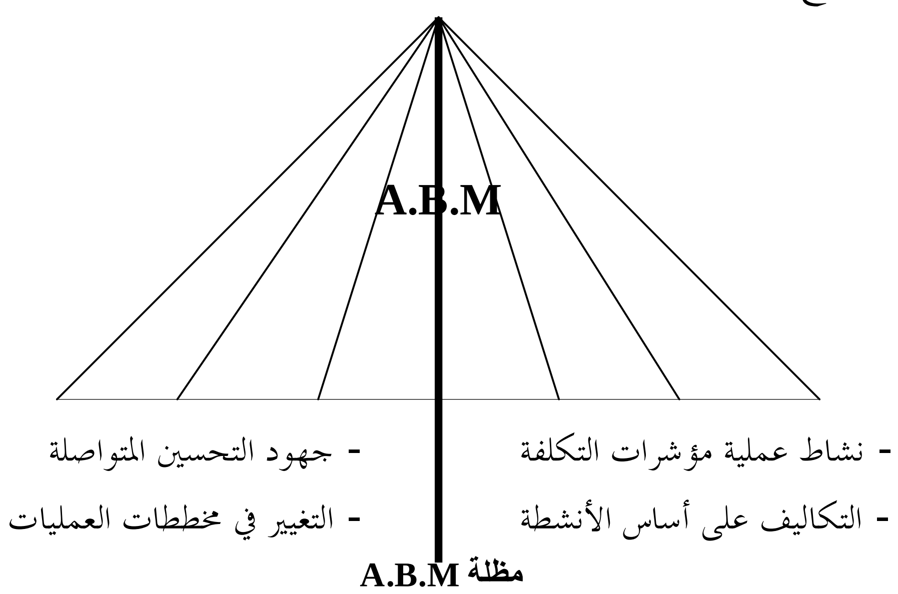
[1] أحمد شقرون،محاسبة التسيير،منشورات دار الآفاق،الجزائر،2003،ص.91.
[2] أحمد صلاح عطية،مرجع سبق ذكره،ص.9.



Source:A.Berlaud,C.Simon,op.cit,P.211.

على هذا الأساس يعتبر التسيير على أساس الأنشطة أوسع نطاق من محاسبة تكاليف الأنشطة والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل رقم (3-7): مظلة A B M



Source : A. Berlaud, C. Simon, op. cit. p. 213.

إن طريقة المحاسبة على أساس النشاط شملت مراقبة التسيير حيث أعطت بذلك مرونة أكثر في التحليل باعتماد مبادئ النشاط وطبيعة العلاقة بينهما، والبحث عن تكلفة معيارية للنشاط من خلال وضع وحدات عمل معيارية [1].

لقد حدد بيار لورينو [2] بعض القواعد الواجب احترامها للإدخال الناجح للتحليل على أساس الأنشطة على مستوى المؤسسة مع الأخذ بمبدأ الأولوية في مراحل الإدخال وعدم تأخير مرحلة إلى مرحلة لاحقة، هذه القواعد تتلخص فيما يلي:

- أن تكون ثقة المسيرين في هذه التجربة ثقة كاملة.
- إن وضع هذا النظام يؤدي إلى إنشاء ثقافة جديدة في المؤسسة بالتخلي عن الثقافة القديمة.
- التحديد المسبق لنتائج التغيرات على طرق ووسائل التسيير المقدمة في الخطوات المتبعة.
- تقسيم المهام داخل المؤسسة، نظرا لأهمية التغير الحاصل داخلها .
- لا يمكن إلغاء الأنشطة التي بنيت من قبل وإنما إعادة البناء من جديد وتطوير ما هو موجود.وتوفر نظام جيد للمعلومات داخل المؤسسة.

---

(1) بولقصيبات محفوظ، مرجع سبق ذكره، ص. 73.

(2) LAUZEL, P., TELLER, R., *Contrôle de Gestion et Budget*, 7eme édition, Ed. Sirey, Paris, 1994, p. 140.

- تغيير الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خلال تحديد قائمة الأنشطة.و التفريق بين وحدات العمل ومؤشرات التكلفة للأنشطة والبحث عنها.

- تحديد التكاليف المعيارية على أساس المعطيات المحاسبية المستمدة من المحاسبة العامة لكل المؤشرات، والعمل على إيجاد تمثيل له علاقة مع التحليل بالأنشطة.

العديد من الكتاب يعتبرون طريقة محاسبة الأنشطة نقطة الانطلاقة في بناء لوحة قيادة التسيير في مؤسسة صناعية مثلا أين تسود غزارة المعلومات عملية انتقاء مسبب التكلفة كنقطة مفتاحية يسمح بالتصرف بسرعة و التدخل الناجح على عناصر التكلفة. و يمكن تلخيص ما تطرقنا إليه في أربعة مراحل أساسية:

1- تعريف العامل المفتاحي للنجاح:يتعلق الأمر أساسا بتخفيض التكاليف و الآجال و تحسين النوعية.

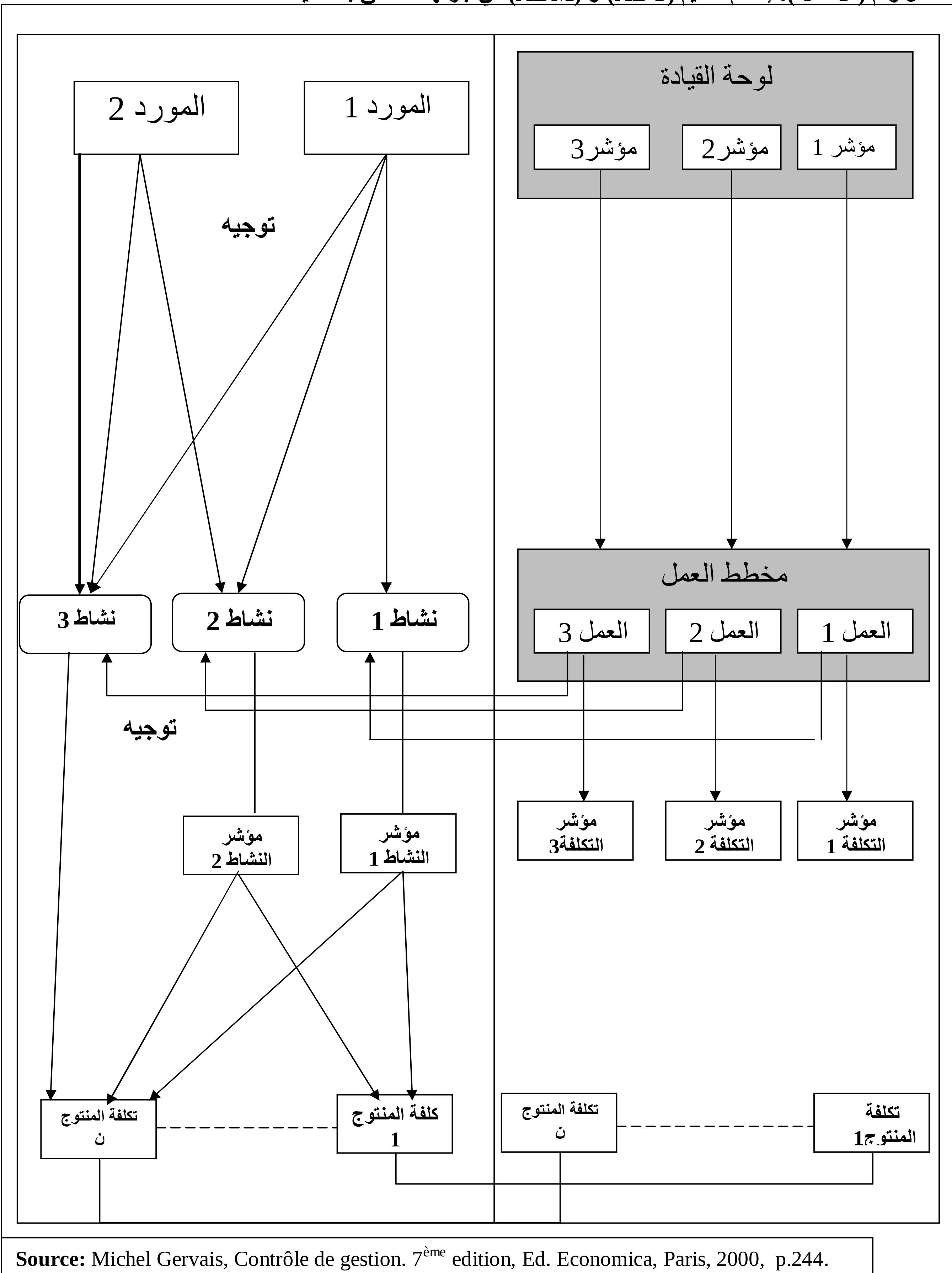
2- رصد الأنشطة أو تجميعها:الأنشطة الكلية و التي يجب أن تؤثر على مستواها لبلوغ الأهداف المحددة.

3- البحث عن عوامل النجاعة لهذه الأنشطة:بمعنى التي تزيد في المردودية.

4- تحديد مؤشرات القيادة:التي لها تأثير على عوامل النجاعة في الغالب نعتمد على محثات الأنشطة لأنها هي التي تسببها.

تعتمد المؤسسة على العديد من التقنيات الحديثة في مجال التسيير خاصة منها التحليل المقارن .بمعنى المقارنة مع الأفضل مثلا مؤسسة منافسة لها و العمل على تقليص الفروقات.كذلك ما يعرف بالتكلفة الموضوعية أو المستهدفة و هي طريقة يابانية تعتمد على الجانب التسويقي للإنتاج و تدرس التكاليف على مدى دورة حياة المنتوج،حيث تعمل على تحديد سعر كهدف يجب أن لا تتجاوزه أي أن سعر البيع وفق هذه الطريقة لا يمثل مجموع التكاليف مضافا إليه الهامش،بل إنه يشكل عتبة لا يجب تجاوزها تحت ضغط المنافسة.الهامش المرغوب إذا طرح من سعر البيع نحصل على التكلفة الموضوعية .و نلخص في الشكل الموالي علاقة محاسبة الأنشطة بأنظمة القيادة و إعداد مخططات العمل انطلاقا من العوامل المفتاحية للنجاح التي نستشفها من الأنشطة الكلية و روابط السببية بين محثات النجاعة و العمليات.

شكل رقم (3 – 8): إحكام تنظيم (ABC) و (ABM) في جزئها المتعلق بالتكاليف



Source: Michel Gervais, Contrôle de gestion. 7ème edition, Ed. Economica, Paris, 2000, p.244.

IV- تقييم طريقة محاسبة الأنشطة:

IV-1- الإضافات العامة لطريقة محاسبة الأنشطة[1]:

1- **طريقة اقتصادية مفهومة من الجميع:** حسب بيار لورينو (P.Lorino) فإن طريقة الأنشطة لغة تكاليف مزدوجة اقتصادية، عملياتية تسهل من اتصال المسيرين والعمليين وتنمي علاقة التعاون والترابط بينهما.

2- **طريقة ذات دقة عالية:** من خلال عدم الاكتفاء بالأقسام والمراكز في الطرق التقليدية التي توزع عليها التكاليف نجد طريقة الأنشطة تمثل درجة عالية من الدقة والمرونة عن طريق البحث في كل مركز أو قسم على مختلف الأنشطة المكونة له.

3- **استعمال مؤشرات تكلفة عديدة:** تستعمل محاسبة الأنشطة مؤشرات متعددة أكثر تنوعا حسب الأنشطة حيث تجسد هذه المؤشرات العلاقة السببية بين الأنشطة ومواضع التكلفة.

4- **طريقة تتجاوز مجرد معرفة التكاليف:** لا تعتبر طريقة الأنشطة مجرد أداة للتحكم في التكاليف بل تتعدى لتصبح إحدى مركبات التسيير (قياس الأداء) نظرا لتعدد مواضع التكلفة التي تعالجها وعدد المتعاملين الدين تشركهم وعدد المؤشرات المستعملة.

5- **اعتماد تنظيم أفقي للمؤشر:** تنفد محاسبة الأنشطة في سياق تنظيمي أفقي يغلب عليه منطق العمليات وتقاس فيه الأفعال بمدى فعالية العمليات في إرضاء الزبائن، وهذا بالمقارنة مع الطرق التقليدية المرتكزة على نظام عمودي للمؤسسة على أساس الوظائف أو مراكز المسؤولية.

6- **إنشاء هندسة مرنة متجانسة :** يتم من خلال النشا ط تشكيل كل مستويات التجميع من مراكز مسؤولية وظائف، عمليات، مشاريع...إلخ.

7- **تساؤل وإجابة حول مفهوم القيمة:** عن طريق سلسلة القيمة يمكن لمحاسبة الأنشطة التأكد ما إذا كانت التكلفة في توافق مع الخدمة المقدمة، وذلك من خلال العلاقة المباشرة بين الأنشطة المنجزة من جهة وخلق القيمة من جهة أخرى داخل المؤسسة وتكون القيمة نقدية في حالة الزبون وإشباع اجتماعي في حالة خدمة عمومية.

---

[1] بوعمامة سهيلة، مرجع سبق ذكره، ص.ص، 58.59.

8- **تنوع القرارات المتخذة**: بواسطة تطبيق نظام محاسبة الأنشطة يتم التنوع في القرارات المتخـــذة من خلال المعلومات المتوفرة والمتعلقة أساسا بـــ:

- تخفيض التكاليف من خلال تقسيم استهلاك الأنشطة وتحليل المؤشرات المستعملة.
- المقارنة على نفس الأسس بين مختلف الوحدات كالوكالات أو بين مختلف المؤسسات.
- التصنيع لذى الغير وتنظيم المؤسسات في العمليات تقدم القيمة للزبائن.
- تحسين الأنشطة التي تخلق القيمة.

IV-2- إشكالية تطبيق طريقة محاسبة الأنشطة:

من خلال تتبعنا لطريقة تكاليف الأنشطة أتضح أنه يمكن أن تقدم معلومات تفيد المؤسســـة في اتخاذ القرارات السليمة أكثر دقة من الطرق التقليدية إلا أن هذا لا يعني أن هذه الطريقة تخلـــو من بعض النقائص نظرا لقصورها في بعض الأحيان عن تقديم حلـــول في ميـــدان التســـيير، ويمكن حصر بعض الإشكاليات فيما يلي:

1- عند ارتفاع تكلفة منتوج ما في المؤسسة يصبح من الصعب معرفة ماهية التكـــاليف الـــتي يمكن إلغاءها أو إنقاصها ؟ خاصة إذا كانت التكاليف المتغيرة مختلطة بتكاليف ثابتـــة، إذ تعتبر هذه الأخيرة تكاليف هيكلية لا يمكن تجنبها أو إلغاءها بسهولة.

2- عند اتخاذ القرارات الإستراتيجية والمتعلقة أساسا بأسعار البيع، الكميات والنوعيات فإنـــه من الصعب تطبيق هذه الطريقة لأننا لا يمكننا تعيين نقطة التعادل أو تحديد الهوامش مـــن التكلفة المتغيرة أو الثابتة.

3- فعالية المعلومات ومدى ملاءمتها لإتحاد القرار يكون في بعض الأحيان يمتاز بالقصور، لأن التكاليف المحملة على الأنشطة جزء منها يعتبر ثابت بطبيعته ومن تم يظهر انعكاس علـــى ملائمة تكلفة الوحدة المتحصل عليها من خلال هده الطريقة[1].

4- إضافة تكاليف معتبرة للمؤسسة عند تطبيق هذه الطريقـــة وتتعلـــق أساســـا بـــالبرامج المعلوماتية، تكـــاليف جمـــع ومعالجـــة البيانـــات والمعطيـــات، توظيـــف الإطـــارات المتخصصين...إلخ.

[1] بولقصيبات محفوظ مرجع سبق ذكره، ص. 75.

5- يجب القيام بتقسيم موضوعي لتأثير تطبيق هذه الطريقة على المؤسسة من حيث الايجابيات والسلبيات المتوقعة قبل المباشرة في بداية تنفيذ برنامج تطبيقها، كما يجب التأكد من قيمة ودقة المعلومات المتحصل عليها من ورائها لاتخاذ القرارات الفعالة[1].

6- إن تطبيق طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة الـ ABC يتطلب استثمارا من حيث رأس المال، الوقت، التكلفة ولدى يجب توفر دعم ملموس من طرف الفاعلين في المؤسسة وخلق بيئة أو محيط قابل للتأقلم مع المتغيرات الداخلية والخارجية، بغض النظر على العوائق الفردية التنظيمية أو المؤسسية التي قد تعرقل أو تواجه تطبيق هذا النظام، والعمل على حل كل المشاكل التي قد تواجه تطبيقه.

7- إمكانية عدم توافق نظام محاسبة الأنشطة مع مبادئ المحاسبة العامة، خاصة بالنسبة لبعض التكاليف التي وجب تحميلها على المنتوجات غير المتعلقة بالإنتاج، في حين الطريقة التقليدية تعتبرها تكاليف إنتاج غير مدمجة ولا تحمل على المنتوج، كما نجد العديد من المؤسسات التي طبقت نظام محاسبة الأنشطة تستعمله كنظام إضافي لإعداد التقارير الداخلية فقط، وتستعمل الطرق التقليدية في حساب تكاليف الإنتاج.

كما تجدر الإشارة هنا إلى أن تطبيق نظام محاسبة الأنشطة الذي يساهم في التسيير على أساس الأنشطة يمكن أن يدعم التحسين المستمر والمرونة في اتخاذ القرارات من خلال ما يقدمانه للمسيرين من مساعدات تتمثل أساسا في:

- معرفة الأنشطة غير المشاركة في تنمية قيمة الزبائن.
- ترجمة أهداف المؤسسة إلى أهداف للأنشطة إلى جانب تحليل أدائها وتحليل مشاكل الأداء وترقية معايير الجودة الشاملة[2].
- تحديد مؤشر التكلفة الملائم الذي يؤثر عليها.
- تحميل تكاليف التكنولوجيا على المنتوجات بصفة مباشرة بعد التعرف والحذر من التكاليف المرتفعة وتأثيرها على مردودية الأداء.

[1] أحمد شقرون،مرجع سبق ذكره،ص.103.

[2] أحمد صلاح عطية مرجع سبق ذكره،ص.12.

خاتمة الفصل الثالث :

بعد ما تم تطوير برنامج نظام تسيير التكاليف و الذي كان يهدف إلى :

- التعرف على الموارد المستهلكة من طرف الأنشطة.
- تحديد فعالية و فاعلية هذه الأنشطة (مقياس الأداء).
- تحديد و تقييم الأنشطة الجديدة لتحسين الداء المستقبلي للمؤسسة.
- تحقيق الأهداف الثلاثة السابقة الذكر بعين الاعتبار تطور التكنولوجيا.

من خلال هذه الأهداف و غيرها ظهرت محاسبة بطابع جديد تعتمد على النشاط كركيزة أساسية لها و المتمثلة في محاسبة الأنشطة و التي استعرضنا لها من خلال هذا الفصل حيث تم التطرق إلى أساسياتها و المتمثلة أساسا في النشاط و العملية و مسبب التكلفة.

إذ يعتبر النشاط المفهوم المركزي لطريقة محاسبة الأنشطة و هو عبارة عن مجموعة من المهام،العمليات أو الأفعال بحيث إعداده يوافق المدخلات.

أما العملية فهي مجموعة من الأنشطة المرتبطة في ما بينها بواسطة تدفقات المعلومات أو المواد لتقديم منتوج مادي أو لا مادي.

بينما مسبب(مؤشر) التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط و المخرجات من المنتوج و الخدمات و بالتالي فهو قياس كمي يعكس مخرجات النشاط.

و من خلال تتبعنا لطريقة تكاليف الأنشطة اتضح أنه يمكن أن تقدم معلومات تفيد المؤسسة في اتخاذ القرارات السليمة نظرا لما لها من إضافات جديدة في ميدان التسيير خاصة ما يتعلق بتنوع القرارات المتخذة من خلال ما تقدمه من معلومات .

لكن هذا لا يعني أن هذه الطريقة لا تخلو من بعض النقائص نظرا لقصورها في بعض الأحيان عن تقديم الحلول في ميدان التسيير،خاصة و أن تطبيق هذه الطريقة يتطلب استثمارا من حيث راس المال،الوقت،و التكلفة.لدى يجب توفر دعم ملموس من طرف الفاعلين في المؤسسة و خلق بيئة أو محيط قابل للتأقلم مع المتغيرات الداخلية و الخارجية للمؤسسة،مع العمل على حل كل المشاكل التي قد تواجه تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة.

الـــفـــصل الـــرابع: تـــطبيق نـــظام الـــمحاسبة التحليلية في المؤسسة

-دراسة حالة الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ألطرو (ALTRO)-

I- التعريف بميدان الدراسة:

I-1-1- تقـــديـــــم الشركة " الشــــركـــة الجـــزائـــرية لأشـــغـــــال الطـــرق ألـــطرو ":

1- التـــطــــور الـــتـــــاريخـــي لشركـــة ألـــطرو (ALTRO):

طبقا لنظام إعادة هيكلة المؤسسات العمومية الذي عرفته الجزائر في الثمانينيـــات مـــن القرن الحالي، أنشأت المؤسسة العمومية لأشغال الطرق بالشرق "EPTR EST" طبقـــا للمرســـوم الوزاري رقم 193/83 المؤرخ في 1983/03/12 المتعلق بإعادة هيكلة الشركة الوطنيـــة لأشـــغال الطرق (SONATRO) والتي كانت تضم سبع (07) وحدات:

- وحـــدة المـــقــــــر الاجـــتـــمـــاعـــي.
- وحـــدة الأشـــغـــال بـــســـكيكدة .
- وحـــدة الأشـــغـــال بـــقسنطيـــنة .
- وحـــدة الأشـــغـــال بـــــعنـــــابة.
- مـــحجرة الســـبـــــت .
- وحـــدة الأشـــغـــال بـــجيجل .
- وحـــدة الـــعتاد والصيانة .

لقد مر تطور الشركة بحل بعض الوحدات بداية بوحدة الأشغال بجيجل سنة 1987 تبعتها محجرة السبت سنة 1988. لتنتقل الشركة إلى الاستقلالية بصفة مؤسسة عمومية اقتصادية شركة مساهمة (SPA) بتاريخ 1989/11/21 أصبحت المؤسسة مستقلة على مستوى الشـــرق وأخـــذت تشكل نظام مديرية جهوية للشرق تابعة للمديرية العامة بـــالجزائر العاصـــمة. وفي ســـنة 1992 أصبحت المؤسسة العمومية لأشغال الطرق منظمة على شكل خمس وحدات ذات استقلالية:

- وحدتي إسناد (وحدة المقر الاجتماعي ، مديرية العتاد والصيانة).
- ثلاث وحدات إنجاز (المديرية الجهوية بسكيكدة، المديرية الجهوية بقسنطينة، المديريـــة الجهوية بعنابة).

ومنذ جويلية 2001 وبالضبط في السابع عشر من هذا الشهر أصبحت المؤسسة العمومية لأشغال الطرق بالشرق"EPTR EST" تعرف باسم الشركة الجزائرية لأشغال الطرق (ALTRO) (Société Algérienne des Travaux Routiers) . بعد أن تجاوزت بشكل واسع الحدود الجغرافية لنشاط الشركة أصبحت على شكل مجمع (Group).

ودائما وفي إطار التغيرات المستمرة التي عرفتها الشركة والمستمرة، قامت ألطرو بإنشاء فرع جديد مستقل خاص بالصيانة يعرف باسم "ميكاتوب" (Filial Mecatop) برأس مال قدره 20.000.000,00 د.ج .

قدر رأس مال شركة ألطرو ب- 104.000.000,00 د.ج سنة 2001 ويعود إلى الشركات القابضة العمومية ليرتفع رأسمالها الاجتماعي بتاريخ 15 جوان 2003 إلى 460.000.000,00 د.ج أي بزيادة قدرها 350%، مقسمة على 23000 سهم القيمة الاسمية للسهم تقدر ب 20.000,00 د.ج.

2- موقع شركة ألطرو:

يقع مقر الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ألطرو بمنطقة النشاط التجاري (المنطقة الصناعية)، طريق حمادي كرومة على بعد كيلومترين (2 كلم) شرق مدينة سكيكدة، يحدها شرقا الطريق الولائي رقم 104 ويحدها غربا وشمالا وجنوبا مستثمرة فلاحية لأحد الخواص.

وهي ذات موقع استراتيجي جد هام ذلك لكونها تتوسط مختلف أنواع الاتصالات: البحرية، البرية، السكة الحديدية.

3- النــشاطات الرئيسية والــثانويــة لــشركة ألــطرو:

3-1- النشاطات الرئيسية: ويتمثل النشاط الرئيسي للشركة فيما يلي:

- إنجاز وتعبيد وتهيئة وصيانة الطرقات، المطارات والموانئ ....إلخ.
- تحقيق وإنجاز مشاريع مختلفة على الطرق الوطنية.

3-2- النشاطات الثانوية:

- إنجاز أرصفة الطيران وتعبيدها.
- إعادة تجديد الطرق الوطنية.
- تجهيز عدة مراكز حضرية خاصة بالتهيئة العمرانية.

4 ــ مــشاريع وإنجــازات شــركــة ألــطــرو:

أسندت لشركة ألطرو عدة مشاريع طرق منذ نوفمبر 2001. في ولايات: سكيكدة، عنابة، سطيف، تبسة، قالمة والطارف. بفضل التحكم في العروض وجودة الأشغال، وآجال الإنجاز والتنفيذ التي تعمل ألطرو على احترامها و تحسينها. وهذا ما ضمن لها حوالي 200 مليار دينار كرقم أعمال.

بالإضافة إلى المشاريع السابقة أسندت لها مشاريع إضافية في ولايات باتنة، قالمة، الطارف وعنابة بقيمة إجمالية تقدر ب- 826 مليون دينار.كما ساهمت في أشغال مطار توقرت بفضل جودة الأشغال واحترام الآجال. كما حصلت الشركة على مشاريع الأشغال المتعلقة بمطارات حاسي مسعود وسطيف. بالإضافة إلى مشاركتها في المشاريع الوطنية الكبرى وبالخصوص الطريق السيار شرق / غرب.

ونظرا لإمكانيات الشركة المادية والمالية المعتبرة قد انتهت من أشغال مطار حاسي مسعود قبل الآجال المحددة. وانطلقت في أشغال مطار غرداية. زيادة على هذه الإنجازات ساهمت

الشركة في مشاريع عديدة فهي تعمل جنبا إلى جنب مع شركائها فقد بدأت في إنجاز مشروع كبير آخر (73 كلم) بين خميس مليانة وواد فضة جنوبي غرب العاصمة. وهذا ما يؤكد بوضوح الامتداد الوطني لألطرو الذي عملت من أجله.

5- اســتثمارات وإمكانــيات شركــة ألــطــرو:

5-1- استثمارات شركة ألطرو:

خلال الفترة الممتدة من 2002 إلى 2004 خصص برنامج استثماري طموح بموافقة أعضاء مجلس الإدارة يقدر بحوالي 300 مليار سنتيم، منها 120 مليار سنتيم لسنة 2002، حيث لقي هذا البرنامج موافقة البنك ووكالة الاستثمار، مما سمح للشركة بربح مزايا بالإضافة إلى حصة التمويل الذاتي لها.

لقد جددت ألطرو في ثلاث سنوات أكثر من 53 % من حظيرة عتادها حيث بلغت 1860 مليون دينار مند سنة 2000.

طاقات الشركة قد تضاعفت تقريبا منذ سنة 2000 حيث امتلكت 340 وحدة وتجهيز ثقيل. المجهودات المالية بلغت ما يقارب 2570 مليون دينار منذ سنة 2000.

وهذا ما سمح من رفع رقم الأعمال من 1794 مليون دينار سنة 2000 إلى 4870 مليون دينار سنة 2005. وبالنسبة للفترة 2004 / 2006 قدر غلاف مالي بمبلغ 2480 مليون دينار جزائري لمتابعة وتدعيم قوة ألطرو. كما ارتفع برنامج الاستثمارات لسنة 2005 إلى 1213 مليون دينار جزائري.

5 - 2 - إمكانيات وطاقات شركة ألطرو:

أ - إمكانيات شركة ألطرو:

تتوفر شركة ألطرو على حظيرة عتاد مشكلة أساسا من وسائل جديدة ذات تكنولوجيا حديثة ونجاعة عالية تتضمن ما يلي:

- ما يقارب 150 ماكنة ثقيلة.
- أكثر من 230 وحدة بارجة نقل.
- حظيرة عتاد الأشغال تحتوي على ما يقارب 200 وحدة.
- سبع محطات عملياتية بطاقة إجمالية تقدر ب- 580 طن / سا.

- سبع محطات إنتاج بطاقة إجمالية تبلغ 750 طن / سا.
- 100 سيارة خفيفة أغلبيتها يقل عمر استعمالها عن ثلاث سنوات (خلال 2002). هذا باستثمار ما يقارب 1,2 مليار دينار تم إنجازه تماما رغم الثقل الكبير.

ب- طاقات شركـــة ألـــطرو:

قامت الشركة بانتاج 665.000 طن من الحصى بأنواعها و هذا من خلال الطاقات المادية للإنجاز التي امتلكتها ألطرو خلال سنة 2004 و 2005 كما هي موضحة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (4-1): طاقات و إنجازات ألطرو خلال سنة 2004 و 2005

نوع الأشغال / الطاقات	2004	2005
أعمال ترابية بكل أنواعها (بـــ م^3)	2.500.000	2.300.000
استخراج وتشغيل المواد (بـــ م^3)	800.000	720.000
صنع وتشغيل الملبسات (enrobés)(بالطن)	850.000	850.000
النقل (بالطن الكيلومتري)	135.000.000	110.000.000

المصدر: مديرية الدراسات والإنجازات (DER)

بهدف مواجهة احتياجات مخطط الإنتاج وبرنامج الإنجازات وجب على ألطرو أن تطور إجمالي طاقاتها من 15% إلى 20% من أجل تحقيق مخطط الأعمال (business plan) 2006/2004 .

وبفضل معايير الجودة واحترام الآجال تملك شركة ألطرو اليوم دفتر طلبيات بأكثر مـــن 10 مليار دينار جزائري (125 مليون دولار أمريكي).

6 ــ مــخطط الأعــمال وإعادة تــنظــيم ألـــطرو:

لأول مـــرة وضعت ألطرو وشـــغلت بعد موافـــقة مجلس الإدارة مخطـــط أعــــــمال (Business Plan ‘BP’). وهــــو يحدد إستراتيجية تطور ألطرو للفترة 2006/2004. فــــالتحكم في التسيير أصبح من أولى أولويات ألطرو ففي هذا الاتجاه تعمل ألطرو وفق معـــايير التقيـــيم مــــع إطاراتها انطلاقا من رؤساء المشاريع ومراكز الإنتاج .

التنظيم الجديـــد المشغـــل تـــدريجيا فـــي سنة 2003 على خطي التأهــــــيل لشــــهــــــادة المـــطابقة أصبح فـــعلـــيـــا في 2004/01/01 يتم وفق مخطط تنظيمي مرن وديـنـــاميكي والعمل بمتطلبـــــــــــــــات معــــــــــــــــيار ISO 9001/2000 .[1] (الأهــــــــــــــداف،معايير التقييم والأداء،ألواح القيادة ...الخ). المخطط التنظيمي الجديد هو الذي يسمح بشكل أحســـن الوصول إلى الأهداف بطرق مرنة، وفق الاستقلالية والنجاعة التي حددتها ألطرو لذاتها .

7- حــــصول ألـــطـــرو عــــلى شـــهـــادة المطـــابقة ISO 9001/2000:

لقد نالت ألطرو شهادة المطابقة لهذا المعيار الدولي منذ 2004/03/23. إذ مثل هذه الشهادة تعني بالنسبة لألطرو أنها استوفت جميع الشروط المطلوبة حيث تستخدم الوسائل الضرورية لإرضاء زبائنها من جهة، وأثبتت أنها دخلت بحزم في ديناميكية تطور من جهة أخرى. وهذا ما لمسه مدققوا منظمة إعطاء الشهادة (Moody Certification France) بكل إعجاب ورضا.

تعتبر ألطرو أول مؤسسة في قطاع الطرق تنال شهادة المطابقة لمعيار ISO 9001/2000،هذه الشهادة هي ثمرة مجموعة المجهودات المعتبرة والالتزامات الموفى بها منذ ثلاث (03) سنوات من طرف إطارات ومسيري الشركة. إذ تعتبر لبنة تضاف لبناء شركة عصرية ذات نجاعة اقتصادية واجتماعية. حيث تهدف ألطرو إلى البقاء والحفاظ على ما وصلت إليه كرائد الطريق في الجزائر

[1] ISO: International Standard Organization .(منظمة المعايير الدولية)

(Le Leader De La Route En Algerie) والعمل على الثبات في هذه الوضعية وتجسيدها بمقارنة نجاح الشركة مع المؤسسات الأجنبية.

8- العنــــصر البشري والموارد المـــالـــية:

8-1- العنصر البشري:

قدر عمال الشركة 1835 عامل سنة 2004 ليرتفع سنة 2005 إلى 1727 عامل مع العلم أن عدد العمال قابل للتغيير نتيجة العلاقة المباشرة بمشاريع الشركة واستثماراها. كما يمثل العمال

المنفذون أو ما يطلق عليهم مستخدمي الدعم الغالبية في تركيبة الشركة نظرا لطبيعة عملها الممثل 100% أشغال.

والجدول التالي يوضح عدد العمال وتطورهم خلال الفترة 1998- 2005 .

جدول رقم (4-2): تطور عمال ألطرو خلال الفترة الممتدة ما بين 1998 – 2005

صنف و عدد العمال / السنة	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
الإطارات والمهندسون	89	96	70	121	125	136	150	180
التقنيون وأعوان التحكم	76	69	125	77	82	91	95	93
المستخدمون المؤهلون/مستخدمي الدعم المختلفون (المنفذون)	874	921	1305	1121	1207	1283	1590	1727
الـــمـــجـــمـــوع	1039	1086	1500	1319	1414	1510	1835	2000

المصدر: مديرية الموارد البشرية والاتصال (DRH)

واعتبارا للتزايد المستمر لدفتر طلبياتها (Carnet de Commande)، و تماشيا مع السياسة الجديدة في تسيير الموارد البشرية تعمل ألطرو على تطوير العامل البشري بتحسين الكفاءات الداخلية باستمرار وجلب الكفاءات الخارجية.

في سنة 2004 شهد متوسط العمال ومصاريف العاملين ارتفعا بـــ 12 % و18% على الترتيب مقارنة بسنة 2003، الجزء الأهم من العاملين الموظفين حديثا شباب، هذه التركيبة تترجم أهداف النجاعة لمواجهة تحولات وطموحات شركة ألطرو.

8-2- الموارد المالية:

النتائج المحصل عليها منذ عدة سنوات جعلت ألطرو تمتلك موارد مالية تسمح لها بمواجهة احتياجاتها تماشيا مع النمو والتطور المستمر.

والجدول التالي يبين رقم الأعمال والنتيجة الصافية و الاستثمارات من سنة 1998 إلى 2004.

جدول رقم (4-3): تطور رقم الأعمال والنتيجة الصافية لشركة ألطرو

الوحدة: MDA مليون د ج.M$ مليون دولار

الســـــنـــة	رقـــم الأعـــمـــال		النتيـــجة الـــصافية		الاستثمارات	
	MDA	M$	MDA	M$	MDA	M$
1998	1126,6	14,08	42,9	0.54	140	1.75
1999	1102,8	13,78	86	1.08	153	1.91
2000	1794	22,42	272	3.40	209	2.61
2001	2391	29,88	163	2.04	530.5	6.63
2002	3130	39,12	206	2.58	1200	15
2003	3790	47,37	300	3.75	607	7.58
2004	4272	53.40	401	5.01	606	7.57

المصدر: مديرية المالية والمحاسبة لشركة ألطرو

النتائج المحصل عليها منذ عدة سنوات جعلت من ألطرو تمتلك موارد مالية تسمح لها بمواجهة احتياجاتها خاصة وأنها تعتمد على استثمارات ضخمة.

كما نلاحظ أن النمو أكثر دلالة من سنة لأخرى. فيما يتعلق بالنتائج الصافية للسنوات 2001،2002،إلى غاية هناك نموا معتبرا لها وهذا يعود إلى ثقل الاستثمارات المنجزة بهدف مواجهة الحاجات المتنامية لدفتر طلبياتها.

نلاحظ أن السنة المالية 2004 هي سنة تمثل قفزة نوعية لشركة ألطرو تجاوز فيها رقم الأعمال سقف 400 مليار سنتيم حيث قدر رقم الأعمال المحقق 4272 مليون دينار جزائري ليتجاوز هذا الرقم إلى 4870 مليون دينار سنة 2005. أما استثمارات الشركة فهي في ارتفاع مستمر حيث بلغت أقصاها سنة 2002 .بمبلغ قدره 1200 مليون دينار نظرا لضخامة المشاريع المبرمجة أنداك ،لتبلغ الأموال المرصدة للاستثمار في برنامج سنة 2005 مبلغا قدره 971 مليون دينار جزائري.

9- برنامج تنمية قطاع الأشغال العمومية لآفاق 2010:

أ - إنجاز الطريق السيار شرق / غرب (1200 كلم)

هذا المشروع الكبير للطرق السيارة سينجز على مرحلتين:

المرحلة الأولى: بعث 609 كلم قبل عام 2006 من أجل الحصول في المدى المتوسط على ربط الطريق السيار بين مدينتي وهران وقسنطينة.

المرحلة الثانية: بعث المحاور الأخرى وإنهاء المشروع في مجملة في آفاق 2010.

ب- تهيئة الطرق الساحلية في محور مستغانم – سكيكدة في آفاق 2006.

ج- إنجاز معبر الهضاب العليا في آفاق 2007-2008، الرواق المعتمد يقع على شريط طوله 1000كلم من مدينة النعامة إلى تبسة مرورا بسوقر، مسيلة وباتنة.

د - إلى هذه المشاريع الواسعة النطاق تضاف برامج تخص مجموعة من الطرق والبنى التحتية للمطارات:

- صيانة، تقوية وإعادة تأهيل الطرقات.
- بناء وتأهيل ومطابقة الأعمال الفنية.
- توسيع وتدعيم المطارات.

هذا الطلب المتزايد يشكل فرصة سانحة أمام شركة ألطرو والمستثمرين المستقبلين (المحتملين). وتماشيا مع هذا البرنامج تسعى الشركة إلى متابعة التطور في جميع الميادين وإلى الحفاظ على معدل مرتفع للنمو حيث تهدف إلى تحقيق:

- الإنتاج المقيم يجب أن يجاوز خمسة (05) مليار دينار جزائري.
- بالنسبة لمردودية العمال يتعلق الأمر إنجاز 33% مقارنة بسنة 2005.
- النتيجة الصافية يجب أن تنمو بنسبة 26% مقارنة بالسنة الماضية (2005).

هذه الأهداف تشكل مستوى أدنى لمواصلة مواجهة الاحتياجات المالية للعمل والنمو على حد سواء، وعليه معدل النمو يجب تحسينه أو على الأقل المحافظة عليه.

10 - سياسة الجودة لألطرو:

أمام التواجد التدريجي للشركات المنافسة الأجنبية في الجزائر، تنتظر ألطرو منافسة أكثر حدة وأكثر صلابة. من ضمن المتطلبات القانونية الجديدة، توجد حماية البيئة التي تفرض على الشركة تهيئة تجهيزاتها وبالأخص طريقة تعاملها وأساليب عملها.

إن رهانات الجودة في ألطرو هي إرضاء الزبون مع احترام متطلبات حماية البيئة، وبالمقابل تنتظر الشركة من جهود الجودة انخفاض التكاليف، التحكم الأحسن في مدة الإنجاز ووفاء زبائنها وكفاءة تجارية قوية.

يمكن لكل دينار سيستثمر أن يتضاعف إلى ثلاثة أو أربعة أضعاف. وهذا بوضح وإنجاح نظام تسيير الجودة حسب المعيار الدولي ISO 9001/2000.

الهدف الأسمى بالنسبة للشركة هو إرضاء الزبون عن طريق أعلى مستوى من الكفاءة والمنافسة، التي يجب التماسه في تحسن نسبة النمو سنة بعد سنة وهذا بتطوير القدرات بالتدخل في كامل التراب الوطني وكذا رفع حصص الشركة في السوق.

لذا تعتمد الشركة بالدرجة الأولى على رجال و نساء ألطرو والذين تريد أن تحي فيهم:

1. قابلية التغيير بإدماج وإقناع أكبر شريحة من العمال بالتحولات التي التزمت بها الشركة.
2. التحكم في الجودة وقيادة المشاريع وذلك بوضع في متناول الزبون منتوج ذو جودة عالية منجز من المرة الأولى في الآجال المحددة. هذا يفرض على الشركة في المدى المتوسط:
   - التحكم في التنظيم وجعله متناسب مع أهداف الشركة الإستراتيجية . وكذا تحديد المسؤوليات والسلطات في مجال الجودة للتكفل بالأهداف المقررة على كل مستويات الشركة .
   - التحكم في منهجيات الإنجاز مع فرض صيانة تضمن توفر أجهزة موثوق فيها ناتجة عن تسيير جيد وناتج للعتاد .
   - وضع نظام إعلام حديث وناجع لتمكين اتخاذ القرارات الملائمة في الوقت المناسب.

إضافة إلى المجهودات المعتبرة في مجال الاستثمار في العتاد منذ عام 2000، الورشات العديدة الخاصة بالتغيير والمتعلقة خصوصا بالموارد البشرية، أنظمة التسيير، التسويق، تشهد على إدارة ألطرو في تجسيد طموحاتها. ولبلوغ هذا لم تدخر الشركة جهدا لا من الناحية البشرية ولا من الناحية المالية.

وعليه إلتزمت الشركة بمضاعفة مجهوداتها في هذا المجال وذلك لفرض وإنجاح نظام تسيير الجودة لألطرو، والذي تريد من خلاله تحقيق طموحها المتمثل في " ألطرو رائدة الطريق في الجزائر" (Altro Leader de la Route en Algenie).

I-2- عرض الهيكل التنظيمي لشركة ألطرو:

يعتبر الهيكل التنظيمي لشركة ألطرو حديث النشأة وهـذا تماشـيا مـع المسـتجدات والتطورات التي يشهدها المحيط من جهة، والهيكلة الجديدة من جهة أخرى . لهذا السبب لابـد من عرض الهيكل التنظيمي بنوع من التفصيل:

1 - مـديـرية الإدارة والإمـداد (DAL):

وتحتوي على ثلاث أقسام تحتية هي:

أ ـــ الإدارة العـامة (ADG):

ويتمثل نشاطها في:

- إدارة وتسيير الشؤون القانونية والمنازعات .
- تأمين ممتلكات الشركة من جميع الأخطار .
- تسيير عقود التأمين .

ب - الإمداد (اللوجستيك) (LOG):

- ضمان أنشطة الإطعام، الإقامة، نقل الأفراد.
- حساب تكلفة الإطعام و تتبع المخزونات.أنظر الملحق رقم 01.
- التكفل بأنشطة الصيانة وهذا بتكامل جهود فريق الصيانة .

- إدارة المشتريات وتسيير المخزون انطلاقا من إصدار سند الطلـب وصـولا إلى سـند الإستلام أنظر الملحق رقم 02 و 03.

ج - الأمـن، الصـحة والمحـيـط (SSE):

مهمتها ضمان وحماية ذمة الشركة (أفراد، سلع، عتاد) من المخاطر والكوارث كالحرائق والفيضانات.

2 - مـديرية إنـتاج المواد (DPM):

وتحتوي على ثلاث أقسام أو فروع تحتية هي:

أ- تحضـير ومتـابعة الإنـتـاج (PSP):

تتولى تحضير وتخطيط ومتابعة مراكز الإنتاج.

ب- التسيير التقني التجاري (GTC):

تسيير الأنشطة التقنية والتجارية لمديرية إنتاج المواد.

ج- مركز إنتاج المواد (MAT):

- إنجاز عمليات هدم الصخر وتكسير الحصى.
- انتقاء (فرز) وشحن ونقل الصخر.
- معالجة الصخر وتفتيت الحصى.
- إنتاج الحصى والملبسات (المزفتات) و إعداد السند اليومي للإنتاج أنظر الملحق رقم 04.
- تخزين وتسليم الحصى والملبسات لاحتياجات الورشات عن طريق إعداد ورقة المخزون و ورقة الإستهلاك أنظر الملحق رقم 05.

3- مديرية الدراسات والإنجازات (DER):

مهيكلة في ثلاث فروع أو أقسام تحتية:

أ- دراسة السوق (ETM):

- تولى الدراسة والبحث عن الأسواق وتطورها تماشيا مع المتغيرات.

- تتبع أسواق الأشغال حسب المعايير القانونية ودراسة مستويات وتغيرات الأسعار وتطورات المحيط.

ب- تحضير ومتابعة الإنجازات (PSR):

تخطيط وتتبع الأشغال من مخطط الإنجاز، وضعيات الأشغال وارتباط الأشغال (Attachment) أنظر الملحق رقم 06.

- مراقبة نوعية الأشغال والمواد.

ج- المشاريع (PRJ):

- تسليم المشاريع في الآجال وبأقل التكاليف.
- تقديم صورة حسنة عن المؤسسة مع الزبائن والشركاء في المشاريع.

4 مديرية الموارد البشرية والاتصال (DRH):

مهيكلة في ثلاثة أقسام وهي:

أ- تسيير الكفاءات والأداء (GCP):

- اختيار المترشحين للتوظيف.
- ضمان التكوين المهني للأفراد.

ب- إدارة الأفراد (PER):

- تسيير الملفات الإدارية للأفراد (تتبع الحضور، العقوبات التأديبية، الترقيات...الخ).
- تسيير الملفات المهنية للعمال (الوفاة، المنح، العطل المرضية...الخ).
- التكفل بملفات العلاج للعمال، وتقييم جميع أفراد الشركة.

ج- الاتصال (COM):

- يتكفل بكل ما يعطي صورة حسنة على الشركة.
- إصدار الوثائق والنشرات الاقتصادية والعلمية.
- تقديم معلومات عن الشركة عبر الإنترنت.

5- مديرية العتاد (DM):

تقسم إلى ثلاثة أقسام وهي:

أ- تسيير العتاد (GDM):

- إدارة العتاد.
- اختيار الاستثمارات حسب معايير محددة بدقة.

ب- تسيير وصيانة العتاد (GMM):

ضمان ملائمة المخطط السنوي للصيانة مع سياسة الشركة وطاقتها من العتاد.

ج- التسيير التقني التجاري (GTC):

- امتلاك العتاد والتجهيزات.
- كراء العتاد حسب احتياجات الشركة.

6- مديرية المالية والمحاسبية (DFC):

هذه المديرية تشمل على ثلاثة أقسام فرعية وهي:

أ- التسيير المالي (FIN):

- تسيير الديون وتحصيل الإيرادات.
- ضمان عملية التسديدات.
- ضمان مطابقة نفقات الاستثمارات والموجودات.

ب- التحليل المالي (AFI):

العمل على مباشرة مسؤوليات الوظيفة المالية لتحقيق عاملين هما:

- المحافظة على سلامة المركز المالي للمؤسسة وهذا ما يعبر عنه بالسيولة.
- مراعاة تحقيق ربحية المؤسسة والعمل على زيادة هذه الربحية.
- المساعدة على تفسير المعلومات والبيانات المالية واستخلاص ارتباطات متعددة منها، لها مدلولات معينة تفيد الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية اللازمة.
- إظهار مواطن القوة والضعف المختلفة في المؤسسة من خلال حساب العلاقات الإستراتيجية المختلفة في نطاقه وأخذها موضع الاعتبار.

ج-التسيير المحاسبي (CPT):

- تتبع كل العمليات المالية المتعلقة بالمحاسبة العامة من التسجيل اليومي للعمليات المختلفة انطلاقا من اليومية، دفتر الأستاذ مرورا بميزان المراجعة وصولا إلى الميزانية الختامية.
- تتبع حركات المخزونات من خلال متابعة ورقة المخزون (Fiche de Stock) أنظر الملحق رقم 07.
- تحديد فروق الجرد من خلال القيام بعملية الجرد المستمر والجرد المتناوب (المادي) وإعداد التقارير التي تبرر هذه الفروق عند نهاية الدورة المحاسبية.

7- مديرية مراقبة التسيير ونظام المعلومات (DCG):

تشمل على ثلاث فروع أو أقسام تحتية:

أ- التخطيط ونظام المعلومات (PSI):

إدارة وتطوير نظام التخطيط ونظام معلومات التسيير.

ب- الإعلام الآلي والشبكة (IRX):

إدارة وتطوير الإعلام الآلي للشركة.

ج- التدقيق الداخلي (ADI):

تشمل عملية التدقيق الداخلي على أربعة مراحل كبرى:

المرحلة الأولى: وهي مرحلة الدراسة وتبدأ ببرمجة المهمة وتحتوي على الهدف من التدقيق، ثم مرحلة الملاحظة ومعرفة الهيكلة المراد تدقيقها وتنظيم المهمة.

المرحلة الثانية: تنفيذ برنامج المراقبة وتشمل خصوصا تحليل وتقييم الأنظمة والآليات حيث تجمع عناصر الإثبات وأشغال المراقبة.

المرحلة الثالثة: انتهاء المهمة، وتضم تحرير التقرير النهائي وتقديم نتائج التدقيق إلى الهيكلة المدققة والمديرية العامة.

المرحلة الرابعة: المتابعة الدورية للملاحظات والتوصيات.

و الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية لأشغال الطرق ألطرو موضح في الشكل الموالي :

8- فرع ميكاتوب:

نظرا لضخامة استثمارات الشركة محاولة منها إيجاد مناخ مشجع لتقوية نشاطها قامت بإنشاء شركة فرع لألطرو أطلق عليها اسم ميكاتوب و هي شركة خدمات متخصصة في تجديد وإصلاح وصيانة عتاد الأشغال العمومية، وتجهيزات الإنتاج ثم إنشائها في 2001/07/17 وتاريخ مزاولة نشاطها الفعلي كان في 2001/09/01 .

ويتمثل نشاط ميكاتوب في جميع تخصصات الصيانة بما فيها:

- تجديد وصيانة العتاد المتحرك للأشغال العمومية.
- تقديم التشخيص والنصائح.
- التجديد والإصلاح الميكانيكي و الإلكترومكانيك .
- إصلاح الهياكل والطلاء .
- الحدادة والتلحيم .

مخطط تكفل الشركة يتغير بين 180 إلى 210 آلة وجهاز سنويا، أعمال إسعاف العتاد في الورشة أو في مكان العمل تدخل أيضا في أنشطة الشركة.

أ – طاقات ميكاتوب:

تمتلك الشركة ورشات مجهزة تغطي 6510 م^2 ومخازن لقطع الغيار بمساحة 1438 م^2 تضم أكثر من 23.000 نوع .الطاقة البشرية تجمع خبرة متوسطة (18 سنة) ومشكلة من 110 فرد موزعون كما يلي:

- 23 إطار ومهندس .
- 12 تقني وعون كفاءة .
- 75 فرد مؤهل وآخرين .

ب- شهادة الكفاءة:

ميكاتوب حائزة على شهادة المطابقة لمعيار ISO 9001-2000 منذ نوفمبر 2003 . هذه الشهادة علاوة على أنها تضمن أن الخدمات تقدم حسب مقاييس واضحة ومحددة ومدروسة، فهي تهدف أساسا إلى المساهمة في بلوغ مستوى الاحترافية .

ج- سوق الاحترافية:

تبحث ميكاتوب بدعم من ألطرو على شركاء خاصة الأجانب منهم، حتى يتسنى لها الوصول إلى مستوى من التوسع والنمو من خلال سوق صيانة عتاد الأشغال العمومية المحقق لأرباح معتبرة . سيما أن الحظيرة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية في سن جد متقدمة وتجديدها يتطلب كفاءات ووسائل لا تزال إلى اليوم غير كافية بالجزائر .

والهيكل التنظيمي لفرع ألطرو - شركة ميكاتوب- موضح في الشكل الموالي:

II- تصور ووضع نظام المحاسبة التحليلية في شركة ألطرو .

تعتبر المحاسبة التحليلية أسلوب لمعالجة المعطيات بهدف معرفة التكاليف النهائية وتحديد أسس تقييم بعض عناصر الأصول (المنتجات النهائية، ومنتجات قيد التنفيذ....)، وتحديد النتائج والهوامش لكل منتوج أو نشاط.

وهذا باعتبار المحاسبة التحليلية مصدر للمعلومات في التسيير التنبؤي .

II-1- تصور نظام المحاسبة التحليلية في شركة ألطرو:

يتم تصور نظام المحاسبة التحليلية على مرحلتين:

المرحلة الأولى: يتم وضع النظام بتبني هيكلة شاملة لجميع الأنشطة وتتمحور حول العناصر التالية:

1- تقسيم المؤسسة إلى أقسام وأنشطة .

2- وضع قاعدة للمعطيات عن طريق تحديد التكاليف انطلاقا من ترتيـــب الأعبـــاء إلى غاية معالجتها مرورا بمراكز تحليل واختيار نظام التكاليف الموافق.

3- اختيار المراكز ووحدات القياس والتوزيع وهذا ما يسمى بالنمط التحضيري.

4- وضع عمل النظام وهو ما يسمى بالنمط الوظيفي .

المـــرحـــلـــة الثـــانية: العمل على تجسيد هذه الخطوات في نظام تسيير المؤسســـة وإظهـــار المتطلبات المفروضة تنظيميا.

II ـــ 1 ـــ 1 ـــ تقـــسيم الأنـــشـــطة (Decoupage):

عملية تقسيم الأنشطة إلى أقسام مستقلة أين تكون العلاقات بين مختلف الأنشـــطة ذات طابع تجاري بقصد تقييم النجاعات وتحديد المسؤوليات (مراكز الربح والمسؤولية) .

هناك خمسة أنشطة مرتقبة:

1- اثنين منها قبلية وتخص: تكسير الحجارة (المحاجر)، التزفيت والتلبيس (Enrobage) (مراكـــز التزفيت والتلبيس).

2- نشاط إنجاز الأشغال: لهذا النشاط مدخلين لحساب التكاليف وتحديد الهوامش والنتائج:

- مدخل تحليلي لحساب التكاليف والهوامش لكل نوع من الأشغال .
- مدخل شامل لحساب التكاليف والنتائج على مستوى الورشات .

3- نشاط الصيانـــة (تقديم الخدمات): لهذا النشاط يفضل الأخذ بعين الاعتبار المدخل التحليلي لحساب التكاليف والهوامش لكل معمل أو ورشة .

4- نـــشاط كراء الـــعتـــاد (تقديم الخدمات): هذا النشاط تقوم به مديرية العتاد، وهـــو يضـــمن الربط بين نشـــاط الصيانة فيما يخص الإصلاح ونشـــاط إنجاز الأشغال فيمـــا يخـــص حـــق التصرف في استعمال العتاد.لهذا النشاط مدخل مزدوج لحساب التكاليف والهوامش .

II-1-2- ترتيب الأعباء ومحاور تحليل التكاليف:

هناك محورين لتحليل التكاليف هما:

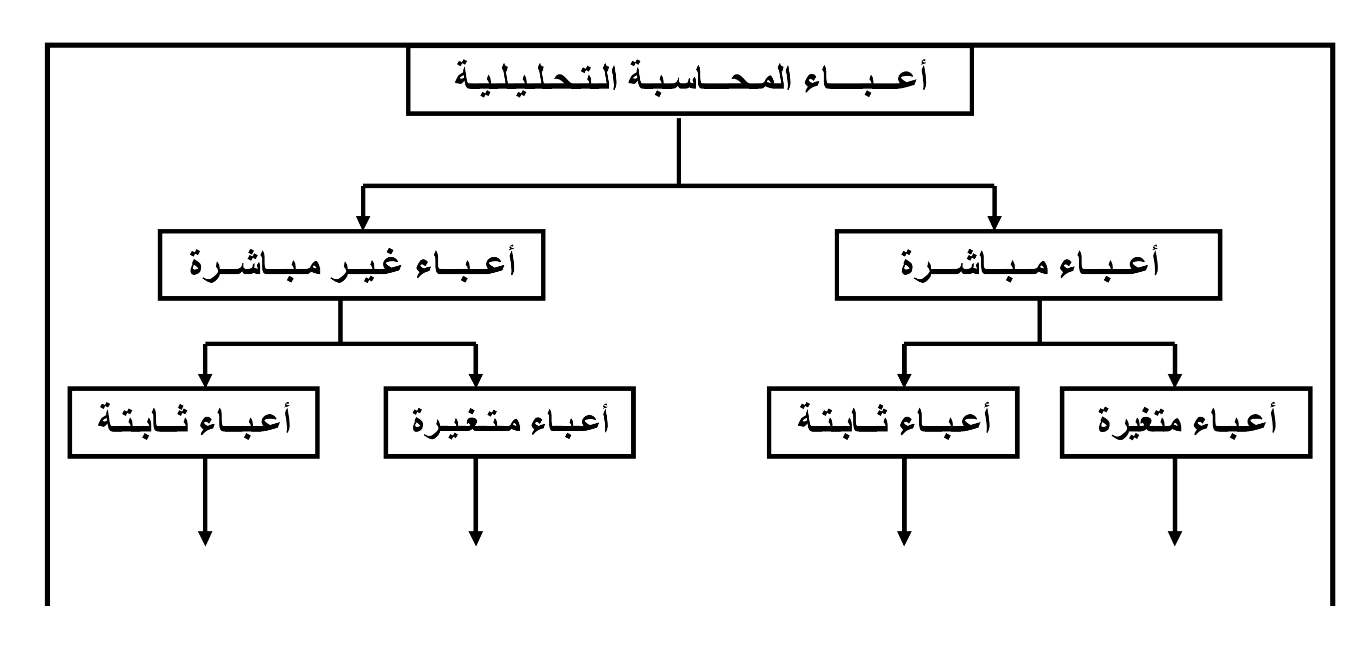
1- محور أول للتحليل يرتكز على تخصيص الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة هذا التمييز يسمح بالحصول على التكلفة الكلية للإنتاج أو الإنجاز أو أداء الخدمات.

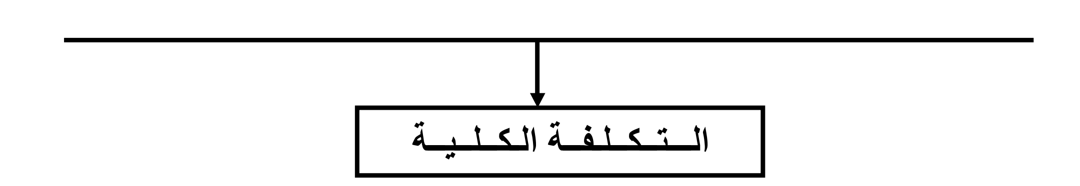
2- محور ثان للتحليل يرتكز على تفكيك الأعباء المباشرة وغير المباشرة إلى أعباء متغيرة وثابتة .

هذان المحوران مكملان لبعضهما البعض حيث يسمحان بالحصول على التكلفة الكلية. واستخدام هذه المعلومات كقاعدة معطيات لاتخاذ القرار في ميدان التسيير.

إلا أننا كمرحلة أولى سنأخذ فقط محور التحليل الأول لوضع نظام المحاسبة التحليلية، ثم ندمج في مرحلة ثانية محور التحليل الثاني من أجل مراقبة التسيير وضمان أمثلية اتخاذ القرار.

شكل رقم (4-3): مخطط تفكيك الأعباء ومحاور تحليل التكاليف





المصدر: من إعداد الطالب صاحب هذا البحث

II-2- نظام التكاليف.

تحلل التكاليف وتعالج داخل نظام التكاليف الحقيقية، حيث تحسب التكاليف بعد أو أثناء دورة الاستغلال الخاصة بالمنتوج أو النشاط . وتتعلق أساسا بوصل استهلاك المواد، حالة الأجور المدفوعة، الجداول أو الفواتير المتعلقة بكراء العتاد ... الخ .

اختيار هذا النظام موجه بصورة مباشرة إلى تحديد التكاليف الكلية (الحقيقية) بهدف الحصول على بنك معطيات يسمح لنا بإدراك المعايير الخاصة بالتسيير.

و في هذه المرحلة يمكننا أن نضع نظام التكاليف المحددة مسبقا (المعيارية) والتي تفيدنا كأساس للرقابة الداخلية للاستغلال (مراقبة التسيير).

II-3- التكاليف الواجب معالجتها.

نوعية التكاليف الواجب معالجتها تمليها طبيعة نشاط المؤسسة وتقسيمها إلى عمليـــات، إذن التكاليف التي يمكن حسابها هي:

- تكلفة إنتاج عناصر الملاط (رمل، حصى، محاجر ....) .
- تكلفة إنتاج المزفتات (مراكز التزفيت) .
- تكلفة إنجاز الأشغال أو نوع الأشغال (الورشات) .
- تكلفة خدمة الصيانة.

إلى جانب هذه التكاليف التي تعتبر أساسية، تمكننا أيضا من البحـــث والحصـــول علـــى تكاليف أخرى مرتبطة بالنشاط وتعتبر مفيدة للتسيير.

وفي حالة حساب تكاليف إنجاز الأشغال (الورشات)، سنتبع تشكـــل التكـــاليف علـــى مختلف مراحل العملية، التكلفة المطلـــوبة تكون متـــدرجة وفـــق هـــذا الأســـاس فاعتبـــــار أن كـــل مرحلة مـــن العملية توافق تكلفة .

ومن أجل تقييم أحسن للتكاليف المباشرة وغير المباشرة يجب القيام بعمل دقيق ومدروس لتحديد جميع العناصر المركبة والمكونة للتكاليف.

III- النمط التحضيري.

III-1- اخـــتـيار مراكـــز النشاط .

هـــنـــاك نـــوعـــين مـــن المـــراكـــز يجـــب أخـــذهـــا بعين الاعـــتبار هـــمـــا:

1 ـــ المراكـــز الأساسية:

هي المراكز أو الأقسام التي تنتج مباشرة السلع والخدمات التي ستـــباع فـــيما بعـــد للـــزبـــائـــن، أو تقـــدم لمراكـــز داخلـــية أخرى في شكل تنازل داخلي.

هذه الأقسام تخص أنشطة الصنع، الإنتاج، الإنجاز، أداء الخدمات، ويتم توجيه أو تحميـــل الأعباء المباشرة إلى الأنشطة مباشرة، والأعباء غير المباشرة يتم تخصيصها وتوزيعهـــا في مراكـــز التحليل قبل تحميلها على المنتوج أو النشاط .

2- الـــمراكـــز الـــثانويـــة:

هي المراكز التي لا تنتج أي شيء قابل للبيع لكنها تساهم بطريقة غير مباشرة في الصنع، و إنتاج السلع، وأداء الخدمات كأقسام الدعم أو أقسام الهيكلة. حيث تتلقى هذه المراكز أعباء غير مباشرة محددة، إما بالتوجيه أو بمفاتيح التوزيع التي تعيد توزيعها على المراكز الأساسية عن طريق مفاتيح إعادة التوزيع.

III-2- اختيار مفاتيح التوزيع:

عندما نعرف توجيه التكاليف، نقوم به مباشرة إلى الأنشطة الأساسية (الأقسام الرئيسية) الخاصة بها (أعباء مباشرة).

على سبيل المثال:

- استهلاك المتفجرات يوجه مباشرة إلى النشاط الأساسي " إنتاج المواد" .
- مرتب العامل على مسبكة الشحم على مستوى مركز التلبيس يوجه مباشرة إلى النشاط الأساسي " صنع الملبسات".
- تكلفة الكراء الداخلي أو الخارجي لماكنة يوجه مباشرة إلى النشاط الأساسي "استعمال الملبسات".

المشكل الأساسي يكمن في كيفية توجيه الأعباء غير المباشرة إلى الأنشطة أو الأقسام الأساسية (الرئيسية). لهذا السبب قمنا بإنشاء أنشطة ثانوية (مراكز فرعية) التي تتقلى أو تستقبل الأعباء غير المباشرة المشكلة للتكاليف غير المباشرة.

وفي هذا الصدد يطرح التساؤلين التاليين:

- كيف نوزع الأعباء غير المباشرة على الأنشطة الثانوية (الأقسام الفرعية)؟
- كيف نعيد توزيع الأعباء المراكز الثانوية على المراكز الأساسية (الأقسام الرئيسية)؟

تكمن الإجابة عن هذين التساؤلين في إيجاد مفاتيح تسمح بتوزيع (تقسيم) أو إعادة توزيع الأعباء غير المباشرة، وتكمن صعوبة العملية في اختيار المفاتيح الأكثر توافقا مع مراكز النشاط. لهذا ومن أجل إنجاح العمل لابد من فريق عمل متكامل لتحقيق الأهداف المرجوة.

III-3- اختيار وحدات القياس:

وحدات القياس تميز مجموع تكاليف مركز نشاط متجانس، حيث يمكن اختيار على سبيل المثال وحدات القياس التالية:

- ساعة استعمال / العتاد.
- الوحدة المستهلكة: بالطن، م^3 ....الخ.
- وحدة القيمة: الدينار.
- ساعة عمل / حقيقية.

VI- طريقة العمل (نمط التشغيل):

الغاية من وضع النظام أو أساس العملية هو تحديد التكلفة النهائية أو ما يعرف بسعر التكلفة، أو تحديد الهامش بالنسبة لمنتوج ما أو تشكيلية منتجات أو نشاط .

ومن أجل ذلك سنأخذ جميع الأعباء الناتجة، وتوجيهها إلى النشاط أو المنتوج أو الطلبية حسب الطريقة المحددة لأجل تحديد التكلفة الكلية أو النهائية لمختلف المنتوجات خلال دورة الاستغلال .

ولتجسيد هذه العملية نتبع المراحل التالية:

المرحلة الأولى: توجيه الأعباء إلى المراكز الأساسية.

الأعباء المباشرة هي بالتعريف قابلة للتوجيه مباشرة إلى المراكز الأساسية.

المرحلة الثانية: عبور توزيع الأعباء على المراكز الثانوية.

جميع الأعباء غير المباشرة يجب أن توجه أو تقسم على المراكز الثانوية بفضل مفاتيح التوزيع. عند هذا المستوى يجب الأخذ في الحسبان مجموع الأعباء الموجهة للمراكز الأساسية أو الموزعة للمراكز الثانوية .

المرحلة الثالثة: تثبيت نظام معالجة بالمراكز الثانوية.

الأعباء الموزعة على المراكز الثانوية أثناء المرحلة السابقة (المرحلة الثانية) سيعاد توزيعها على المراكز الأساسية بفضل مفاتيح التوزيع. لهذا لابد أن تكون مختلف المراحل والعمليات المشكلة للنظام مرتبة ومدروسة بشكل يتوافق مع الأهداف المتوخاة من ذلك.

المرحلة الرابعة: إعادة توزيع أعباء المراكز الثانوية على المراكز الأساسية بواسطة مفاتيح التوزيع نقوم بإفراغ مجموع أعباء المراكز الثانوية على المراكز الأساسية .

المرحلة الخامسة: تحميل المراكز الأساسية للمنتجات / فئات المنتجات.في هذه المرحلة وعن طريق هذه العملية كل منتوج أو تشكيلة منتجات تتلقى حصتها من التكلفة .

المرحلة السادسة: يتم حساب في هذه المرحلة التكلفة الوحدوية للمنتوج أو تشكيلة منتوجات، والهوامش، التكلفة الإجمالية المحملة لكل منتوج بالتقسيم على الكميات المنتجة و/ أو على القيم لتحديد التكاليف الوحدوية والهوامش.

V- معالجة الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة.

قبل التطرق إلى كيفية معالجة الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة، ارتأينا ربط وتلخيص بنية المحاسبة التحليلية وكيفية وضع النظام موضع التنفيذ داخل المؤسسة وبيان الخطوات الواجب إتباعها .

1- تقسيم الأنشطة إلى خمسة (05) أقسام مستقلة:

- تكسير الحجارة (تفتيت) .
- التزفيت.
- إنجاز الأشغال.
- أداء خدمات الصيانة.

- أداء خدمات كــراء الــعــتاد .

2- ترتيب الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة.

3- اختيار نظــام التكاليــف الحقيقيــة .

4- مختلــف أنواع التكــاليف الواجــب معالجتهــا:

- تكلفة إنتاج الــحصى.
- تكلفة إنتاج الملبسات.
- تكلفة إنجاز الأشغال.
- تكلفة خدمة الصيانة.
- تكلفة خدمة كراء العتاد.

5- النمــط التحضيري (العمليــة التــحضيرية):

- المراكز الأساسية.
- المراكز الثانوية.
- مفاتيح التوزيع.
- وحدات القياس.

6- النمط الوظيفي (الــنمــط العملي):

- مختلف المراحل.
- المخطط العام .

خلال هذا الجــزء سنحاول التطرق إلى النقاط التالية:

- تشكيل ومعالجة الأعباء المباشرة.
- تشكيل ومعالجة الأعباء غير المباشرة.
- تحديد النتيجة التحليلية.
- إدماج نظام المحاسبة التحليلية للاستغلال في نظام التسيير.
- من التــنظيم وحتى وضــع النظــام مـــوضع التنفــيــذ (التــشغــيــل)

V-1- معـالجـة الأعبـاء المبـاشـرة .

تشمل الأعباء المباشرة على العناصر التالية:

- تكلفة المواد المستعملة للإنتاج، الإنجاز، أو أداء الخدمات.
- تكلفة اليد العاملة المباشرة .
- تكلفة كراء العتاد الإنتاجي (المنتج).
- تكلفة الإنتاج لدى الغير Sous Traitance .
- حالات إهتلاكات العتاد الإنتاجي .

هذه التكاليف تمثل عموما نسبة معتبرة من التكلفة النهائية (سعر التكلفة).

1 ـ الأعبـاء المبـاشرة للمواد المستهلكة:

يتطلب تقييم الأعباء المباشرة للمواد:

- طريقة مسك المخزون من المواد .
- كيفية تقييم حركات المخزون.

1-1- طريقة مسك مخزون المواد:

يتم مسك ومتابعة مخزون المواد حسب طريقة الجرد الدائم هذه الطريقة تسمح بمعرفة الموجود المحاسبي بالكميات والقيم من المواد في المخزن بعد كل حركة موضوع تحرير وثيقة:

- وصل دخول Bon d'entrée المواد المتدفقة من طرف الموردين أو المراكز الداخلية.
- وصل خروج Bon de Sortie المواد باتجاه المستعملين (فكرة الاتجاه تعد أساسية).
- وصل إعادة إدماج Bon de reintegration للكميات المعادة من المواد غير المستعملة.

1 - 2 - كيفية تقييم حركات المخزون:

أ ـــ **تقييم المدخـــلات:** يتعلق الأمر بالمواد المشتراة لحاجة الإنجاز، وعليـــه يكـــون التقيـــيم بتكلفة الشراء خارج الرسم {تكلفة الشراء خارج الرسم = سعر الشـــراء خـــارج الرســـم + مصاريف الشراء}. أما فيما يتعلق بالمنتجات المصنعة لدى المؤسسة يتم تقييم المدخلات بتكلفة

الإنتاج. مع العلم أن تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستهلكة + الأعباء الأخرى المرتبطـــة بعملية الإنتاج .

ب - **تقييم المخرجات:** بالنسبة للمخرجات يكون التقييم حسب طريقة أو أســـلوب التكلفـــة الوسطية المرجحة للوحدة (CUMP) ويتم حساها آليا بعد كل إدخال للمواد .

1-3- بطاقة الجرد الدائم:

حركات الدخول والخروج ومستوى المخزون الناتج عنها لمادة ما خلال فترة معينة، تسجل بالكميات والقيم في بطاقة الجرد الدائم. هذه البطاقة تمسك على مستوى مركز الإنجاز والتوازي على مستوى بنية المادة.

2- الأعبـــاء المبـــاشرة لليـــد العاملة:

حساب وتوجيه تكلفة اليد العاملة إلى مختلف أنواع المنتجات، الأشغال أو الخدمات المؤداة يتطلب بالضرورة الأخذ بعين الاعتبار ثلاثة (03) عوامل:

- تخصيص وقـــت العمل الحقـــيقـــي (الفـــعـــلي).
- تكلفـــة ســـاعة عمل اليـــد العـــاملة الحقـــيـــقـــية (الـــفـــعـــلـــية).
- وقت العمل المخصص فعليا لمهام الإنتاج، الإنجاز أوالخدمات.

2-1- وقت العمل الحقيقي:

هو مدة العمل المرصدة فعليا لمهام الإنتاج، الإنجاز، أو الخدمات، والذي هذا الشكل يمكن أن يوجه إلى المنتجات أو الخدمات المنجزة. يقاس عموما بالساعة ويكون أقل من وقت

الحضور المأجور المعروف لدى مصلحة تسيير المستخدمين. والفرق بين الوقت المأجور والوقت المخصص لمهام الإنتاج يمثل الوقت الميت المأجور ، والهدف من التمييز بين الوقتين يتجلى في:

- إظهار الوقت وتحديد أسبابه ثم اقتراح حلول مناسبة.
- اعتبار وقت العمل الفعلي وحدة عمل لتوجيه الأعباء إلى عدة منتجات.

2-2- تكلفة ساعة اليد العاملة:

تحسب تكلفة ساعة اليد العاملة على أساس العناصر التالية:

- وقت العمل الفعلي.
- الأعباء الناتجة عن توظيف اليد العاملة بمعنى:
  - الأجور الممنوحة.
  - المنح والعلاوات المرتبطة بالأجور.
  - الاشتراكات الاجتماعية.
  - الدفع الجزافي.

التكلفة الساعية لليد العاملة هي النسبة بين تكلفة اليد العاملة الإجمالية ووقت العمل الفعلي (الحقيقي)، ويكون عموما أعلى من تكلفة ساعة العمل المأجورة.

2-3- تخصيص وقت العمل الفعلي (الحقيقي):

من أجل تحديد وقت العمل الحقيقي (الفعلي) وتوجيهه إلى مختلف أنواع الأشغال المنتجات والخدمات، يستوجب الأمر استخدام دعامة عمل (Support de Travail) هذه الدعامة يجب أن تسير يوميا بالنسبة لكل عامل موجه للإنتاج وتستلزم تسجيل جميع العناصر التي تسمح بالوصول إلى تحصيل وقت العمل الفعلي (الحقيقي).

2-4- معلومات ووثائق أخرى ضرورية:

- قائمة المستخدمين لكل مركز نشاط.
- الأجور والمكافآت لكل عامل ولكل مركز.

- حالة وقت الحضور المأجور.

هذه المعلومات تقدمها مصالح تسيير المستخدمين.

3- تكلفة كراء العتاد:

حساب وتوجيه تكلفة كراء العتاد الإنتاجي يتطلب الأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية:

- مدة الاستعمال المخصص فعليا للإنجاز.
- تكلفة ساعة العمل الفعلية لاستعمال العتاد.
- تخصيص (توجيه) الوقت الفعلي لاستعمال العتاد.

3-1- الوقت الحقيقي للاستعمال:

وقت استعمال الآلة المخصص لعمليات الإنتاج والإنجاز يوجه إلى المنتجات أو أنواع الأشغال المحققة (المنجزة) في نظام كراء يرتكز على الاستعمال. الوقت الحقيقي للاستعمال يكون مساويا للوقت التعاقدي المأجور. وعلى العكس في نظام كراء يرتكز على الوضع تحت التصرف فإن الوقت الحقيقي للاستعمال يمكن أن يكون:

- أقل من الوقت التعاقدي المأجور للوضع تحت التصرف وفي هذه الحالة انحراف الوقتين يمثل الوقت الميت المأجور.

- أعلى من الوقت التعاقدي المأجور وفي هذه الحالة انحراف الوقتين عن بعضهما يمثل الوقت الإضافي غير المأجور..

أما الهدف المقصود من خلال هذه التفرقة هي:

تقدير معدل استعمال الطاقات.

تحديد الوقت الميت (العطالة Immobilisation).

- الوقت الحقيقي للاستعمال يمثل وحدة عمل لتوجيه الأعباء على عدة منتجات.

3-2- تكلفة الساعة الحقيقية (الفعلية) لكراء العتاد:

التكلفة الساعية للعتاد تحسب على أساس العناصر التالية:

- الوقت الحقيقي للاستعمال.
- أعباء كراء العتاد.

التكلفة الساعية للعتاد هي النسبة بين تكلفة الكراء والوقت الحقيقي للاستعمال.

3-3- تخصيص الوقت الحقيقي للاستعمال:

بهدف تسجيل الوقت الحقيقي لاستعمال العتاد وتوجيهه لكل نوع من الأشغال أو المنتجات يجب استعمال دعامة معلومات (Support d'information). هذه الأخيرة يجب أن تسير يوميا لكل آلة مستعملة في مختلف أنواع الأشغال أو المنتجات، ويجب أن يقيد فيها جميع العناصر التي تسمح بالوصول إلى تحصيل الوقت الحقيقي للاستعمال.

3-4- معلومات ووثائق أخرى ضرورية:

- السلم (Barème) الخاص بالكراء الداخلي.
- عقد(اتفاقية) الكراء.
- ارتباط الأشغال (ورقة الإنجاز) لكل آلة (Attachement).
- فواتير داخلية وخارجية.
- حالة العتاد المؤجر.

4-تكلفة الإنتاج الأشغال لدى الغير: Le Coût de la Sous Traitance Travaux

يعالج إنتاج الأشغال لدى الغير:

- حسب نوع الأشغال أين تكون وحدة القياس كمية.

- تكلفة الوحدة (وحدة العمل)

هذه التكلفة ستحدد انطلاقا من النسبة بين أسعار الإنتاج لدى الغير خارج الرسم على الكميات المنجزة. وعملية التقييم تكون انطلاقا من الوثائق التالية:

- عقد أو اتفاقية إنتاج أو أشغال لدى الغير.
- ارتباط الأشغال(Attachement) ممضى من الطرفين.
- الفاتورة المقبولة.

5 إهتلاك العتاد الإنتاجي حالة خاصة :

تعتبر إهتلاكات العتاد الإنتاجي كأعباء مباشرة لنشاط أداء خدمة "كراء العتاد". حيث تشكل الجزء الأهم (مع تكاليف الصيانة) من الأعباء المباشرة. هذه الإهتلاكات يفضل تقديرها بالمفهوم الاقتصادي بدلا من المفهوم المحاسبي الذي تشترك في معرفته المصالح المحاسبية.

تقدير وتحديد التكلفة المباشرة للإهتلاكات يتطلب التكفل بالعناصر التالية:

- تحديد مدة الاستعمال لكل عتاد، هذه المدة تتأثر بقوة صلاحية العتاد.
- تحديد التكلفة باعتبارها تقيس قدم العتاد الذي يسببه مستعمله بطريقة أخرى تكلفة تعويضه حيث يمكن تحديدها على أساس:
- دراسة السوق سواء كان العتاد ملكية أو إيجار.
- انطلاقا من المخصصات السنوية المحسوبة من قبل مصالح المحاسبة دون أن تتأثر بنظام الإهتلاكات المطبق.

V – 2 – معالجة الأعباء غيـــر المباشـــرة.

تمثل الأعباء غير المباشرة أعباء الاستغلال التي لا تساهم مباشرة في تحقيق أو إعداد منتوج ما. يمكنها كذلك أن تكون مشتركة بين عدة منتجات مما يتطلب توزيعها ثم تجميعها على مستوى كل نشاط.

1- أصل الأعباء غير المباشرة:

مصدر الأعباء غير المباشرة يتمثل أساسا في:

أ- مركز الإنجاز أو الخدمة: في هذه الحالة الأعباء غير المباشرة إما أن توجه أو توزع على مختلف أنواع الأنشطة (داخل المركز نفسه).

ب- مركز التكاليف المشتركة: في هذه الحالة الأعباء غير المباشرة يتم توزيعها على مختلف مراكز الإنجاز.

ج- المقر الاجتماعي: في هذه الحالة الأعباء غير المباشرة للعمل يتم توزيعها على مختلف لمديريات العملياتية.

2- تركيبة الأعباء غير المباشرة:

هذه الأعباء تتشكل أساسا من:

أ- المواد الاستهلاكية: المواد الداخلة في تشكيل المنتجات المنجزة مثل: مستلزمات المكاتب، أدوات ومتطلبات المطاعم....الخ تسييرها يكون عن طريق الجرد الدائم بنفس الشكل مثل الأعباء المباشرة المواد المستعملة وعلى عكس تقييمها يكون بتكلفة الشراء بكامل الرسوم.

ب- الخدمات: هذه الأعباء تخص الخدمات الثانوية اللازمة لحسن عمل مراكز الإنجاز وأداء المقرات مثل مصاريف المهمات والتنقلات، الاشتراكات، التشريفات، مصاريف النقل...الخ.

ج- أعباء المستخدمين: هذه الأعباء تخص كتلة أجور المستخدمين غير المنتجين على مستوى مراكز الإنجاز والمقرات مثل مستخدمي الوسائل المشتركة، الإدارة.. الخ.

د- الأعباء الجبائية: هذه الأعباء تخص الضرائب والرسوم المفروضة قانونا مثل الرسم العقاري، حقوق التسجيل، حقوق الطابع، الترقيم... الخ.

ه- الأعباء المالية: هذه الأعباء تخص المصاريف الملتزم بها إما بعد أو قبل عملية الاستغلال والاستثمار وكذا تكلفة كراء الموارد المقترضة مثل: الفوائد، العمولات، فروقات الصرف... الخ.

و- **الأعباء المختلفة:** تخص هذه الأعباء أساسا: التأمينات، عمليات ،هدايا نهايـــــة السنة السبونسورينغ Sponsoring،... الخ.

ي- **مخصصات الإهتلاك:** تخص استثنائيا هذه الأعباء مخصصات الإهتلاك للاستثمارات غير المنتجة مثل: البنايات الإدارية، تجهيزات المكاتب، التهيئات والتجهيزات الاجتماعية...الخ.

IV- تحديد النتيجة التحليلية وإدماج المحاسبة التحليلية في نظام التسيير الموجود:

IV ـــ 1 ـــ تحديد النتيجة التحليليـــة:

أحد أهم أهداف المحاسبة التحليلية، هو تحديد النتائج لكل اتجاه حسب مفهوم المحاسبة العامة فإن المحاسبة التحليلية تمثل حساب النتيجة لكل بنية مختلفة ولا تؤدي بالضرورة إلى نفس قيمة النتيجة.

1- بنـــية النتيجـــة التحليليـــة:

حساب النتيجة التحليلية يعكس عملية التحليل، تكريسا لهذا سنجد البنية التالية:

- التكاليف النهائية حسب كل اتجاه.
- النواتج حسب كل اتجاه.
- النتائج التحليلية حسب كل اتجاه.

2- قيمة النتيجة التحليلية:

النتيجة التحليلية هي الفرق بين أسعار البيع والتكاليف النهائية للمنتجات هذه النتيجة يمكن أن تكون وحدوية أو شاملة. يمكننا كذلك حساب نتائج وسطية نسميها هوامش مثل:

الهامش على التكلفة المباشرة = الناتج – التكلفة المباشرة.

النتيجة التحليلية المتوصل إليها ستكون مختلفة عن نتيجة المحاسبة العامة إلا إذا كانت هناك تعديلات. ويرجع هذا الاختلاف إلى الأسباب التالية :

- بالنسبة لبعض الأعباء نأخذ القيم الاقتصادية عوض القيم المحاسبية.

- الأعباء الاستثنائية التي خارج النشاط (الاستغلال) لا تؤخذ في الحسبان لدى المحاسبة التحليلية.

IV-2- إدماج المحاسبة التحليلية في نظام التسيير الموجود:

نظرا لأقسام الأنشطة المعمول بها ومخطط تحديد التكاليف والنتيجة التحليلية الذي تم وصفه، يستوجب الأمر إدماج المحاسبة التحليلية في نظام التسيير الموجود أصلا مع بعض التعديلات.النظام يتميز أساسا بالخصائص التالية:

1- تسيير مستمر Gestion Permanente:

بمعنى تقديرات أنواع النواتج والتكاليف وكذا إعداد وثائق التسيير يجب أن يكون باستمرار.

2- وثائق ودعائم المعلومات:

حيث تكون تبعا لحاجات التسيير وهنالك:

- الدعائم الموجودة مع بعض الإضافات الممكنة.
- الدعائم الخاصة التي تعد حسب الحاجة.

3- الوسائل البشرية :

المستخدمون المكلفون بمسك المحاسبة التحليلية يجب أن يكونوا أكثر ميولا وتحكما في ميدان التسيير منه في ميدان المحاسبة العامة.

4- الدورية :

تكون تبعا لحاجات التسيير ومدة مركز التحليل الدورية، فيمكن أن تكون:

يومية، أسبوعية: بهدف المعاينة أو الملاحظة واتخاذ القرار.

سنوية: لأجل الموازنة في المؤسسة.

مدة حياة المشروع: لحاجات المردودية العامة للمشروع.

IV-3- التنظيم الواجب إقامته :

1- الهيكلة على مستوى مركز الربح :

تشغيل وضمان متابعة المحاسبة التحليلية بالمراكز:

أ- المهام والامتيازات:

- جمع ومعالجة المعلومات الاقتصادية بالمراكز.
- ضمان توجيه الأعباء المباشرة لكل منتوج.
- ضمان توزيع الأعباء غير المباشرة.
- إعداد جدول النتيجة التحليلية.
- تحليل النتائج.
- التحويل الدوري للحالات للهيكلة الجهوية.

ب- الجهة المسؤولة :

- أعوان الكفاءة، تقنيين، تقنيين سامين.
- من لهم معارف في التسيير.

ج- التابعية :

- التدرج السلمي ويرتبط برئيس المركز.
- وظيفيا البنية المحاسبية الجهوية.

2- الهيكلة على مستوى الجهة :

تنسيق وتتبع ووضع موضع التنفيذ المحاسبة التحليلية بالمركز وتحليل النتائج التحليلية:

أ- المهام والامتيازات:

- جمع وتحليل المعلومات الاقتصادية للمقر الجهوي.
- ضمان وتوزيع الأعباء غير المباشرة للمقرات (الجهوي والاجتماعي).

-تحويل أو إرسال حالات توزيع الأعباء غير المباشرة للمراكز الأساسية.

- ضمان تحريك وتنشيط الهيكلة.

- مشاركة مسيري المراكز.

- إرسال الجدول التحليلي (النتيجة التحليلية) للجهة.

- تحليل النتائج.

- الإرسال الدوري للحالات للهيكلة المركزية.

ب- الجهة المسؤولة:

الإطارات المتوسطة والأكثر تحكما لتقنيات التسيير وعلى الخصوص ميدان المحاسبة.

ج التابعية:

- التدرج السلمي ويرتبط بالمسؤول المالي للجهة أو الناحية (Région).

- وظيفيا الهيكلة المحاسبية المركزية المكلفة بالمحاسبة التحليلية.

2 الهيكلة على المستوى المركزي:

تتولى السهر على الوضع موضع التنفيذ والمتابعة المستمرة للمحاسبة التحليلية، وتغذية نظام المعلومات على أساس المعطيات الدقيقة والصادقة .

أ- المهام والامتيازات

- تنسيق وتشغيل المحاسبة التحليلية.

- السهر على المتابعة والإثراء باستمرار .

- رفع وتعديل الحالات التجميعية الشاملة وإعطاء رسالة نتائج .

- إعداد ونشر وإشهار الإجراءات .

- إنشاء قاعدة معطيات.

- معرفة المعايير الخاصة الداخلية لكل نشاط تدريجيا .
- جمع ومعالجة المعلومات الاقتصادية للمقر الاجتماعي .
- ضمان توزيع الأعباء غير المباشرة للمقر باتجاه الجهويات (النواحي) .
- ضمان تنشيط الهيكلة.

ب- الجهة المسؤولة:

الإطارات السامية ذات الخبرة الطويلة في التسيير و على الخصوص ميدان المحاسبة.

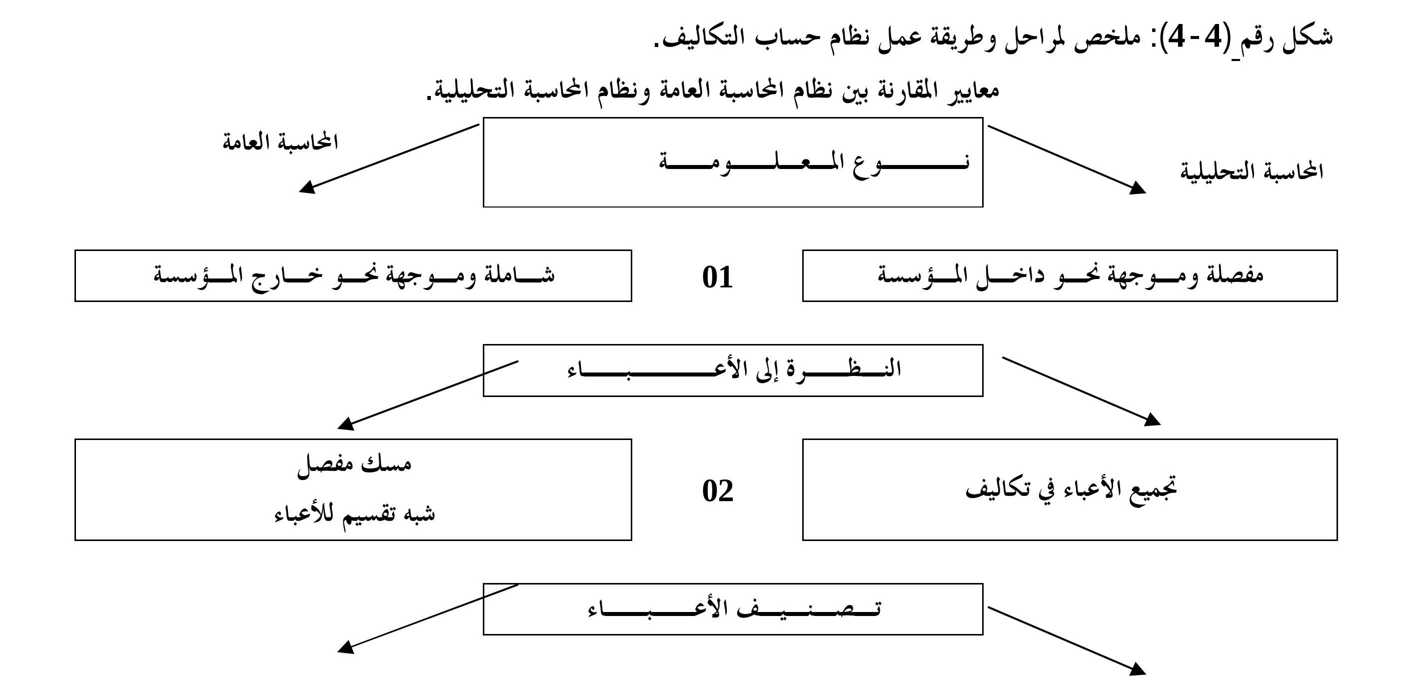
أصحاب التحليل والاتصال.

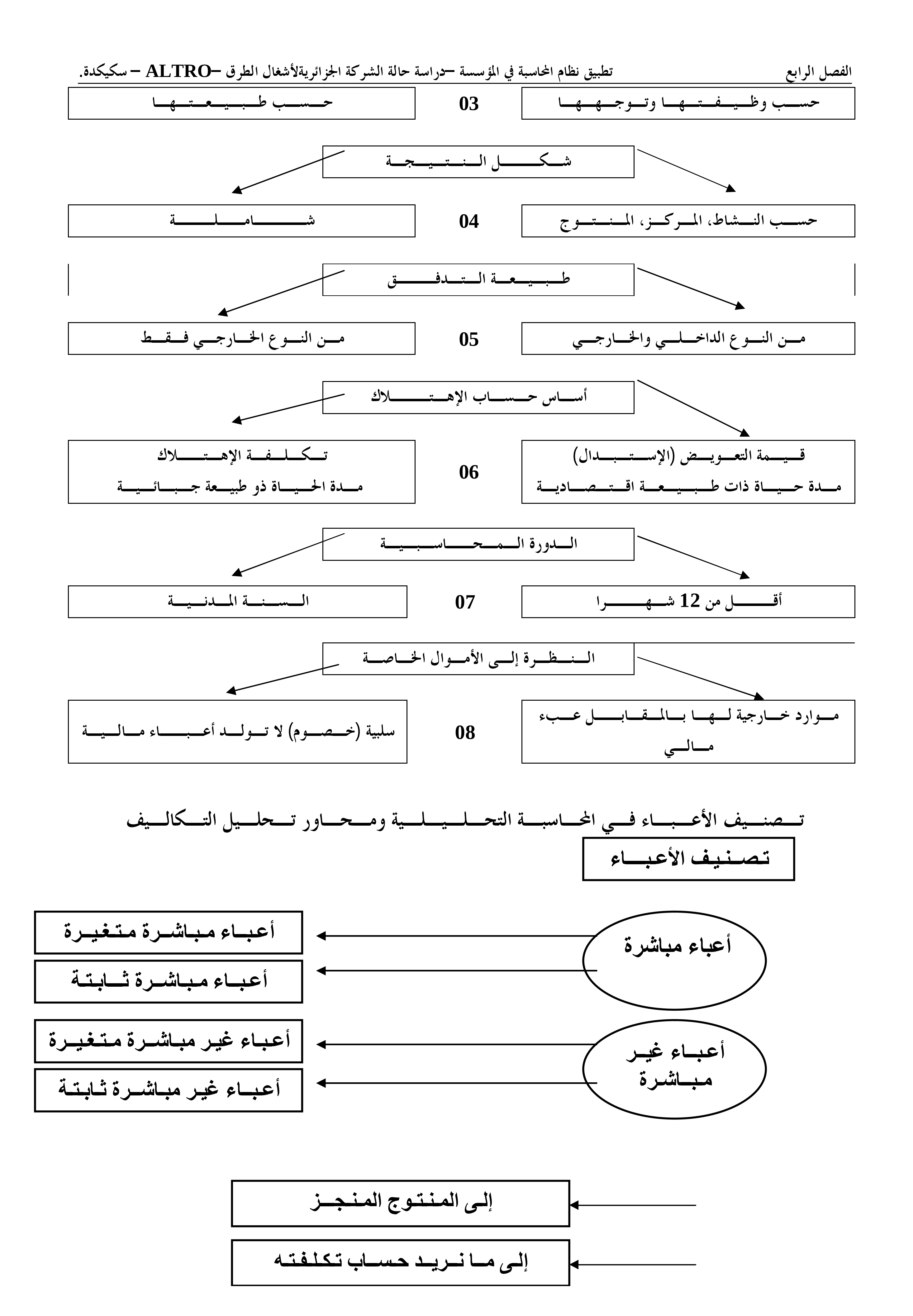
ج- التابعية:

- التدرج السلمي ويرتبط بالمدير المالي.
- وظيفيا جميع الهياكل المركزية والجهوية.

و لتوضيح كيفية تشغيل نظام المحاسبة التحليلية (نظام حساب التكلفة) قمنا بإعداد مخطط يوضح مراحل وطريقة العمل . والمخطط الموالي يوضح ذلك .

شكل رقم (4-4): ملخص لمراحل وطريقة عمل نظام حساب التكاليف.





حسب وظيفتها وتوجهها
03
حسب طبيعتها
شكل النتيجة
حسب النشاط، المركز، المنتوج
04
شاملة
طبيعة التدفق
من النوع الداخلي والخارجي
05
من النوع الخارجي فقط
أساس حساب الإهتلاك
قيمة التعويض (الإستبدال)
مدة حياة ذات طبيعة اقتصادية
06
تكلفة الإهتلاك
مدة الحياة ذو طبيعة جبائية
الدورة المحاسبية
أقل من 12 شهرا
07
السنة المدنية
النظرة إلى الأموال الخاصة
موارد خارجية لها بالمقابل عبء مالي
08
سلبية (خصوم) لا تولد أعباء مالية
تصنيف الأعباء في المحاسبة التحليلية ومحاور تحليل التكاليف
تصنيف الأعباء
أعباء مباشرة
أعباء مباشرة متغيرة
أعباء مباشرة ثابتة
أعباء غير مباشرة
أعباء غير مباشرة متغيرة
أعباء غير مباشرة ثابتة
إلى المنتوج المنجز
إلى ما نريد حساب تكلفته

مباشرة أو غير مباشرة نسبة إلى ماذا ؟

متغيرة أو ثابتة نسبة

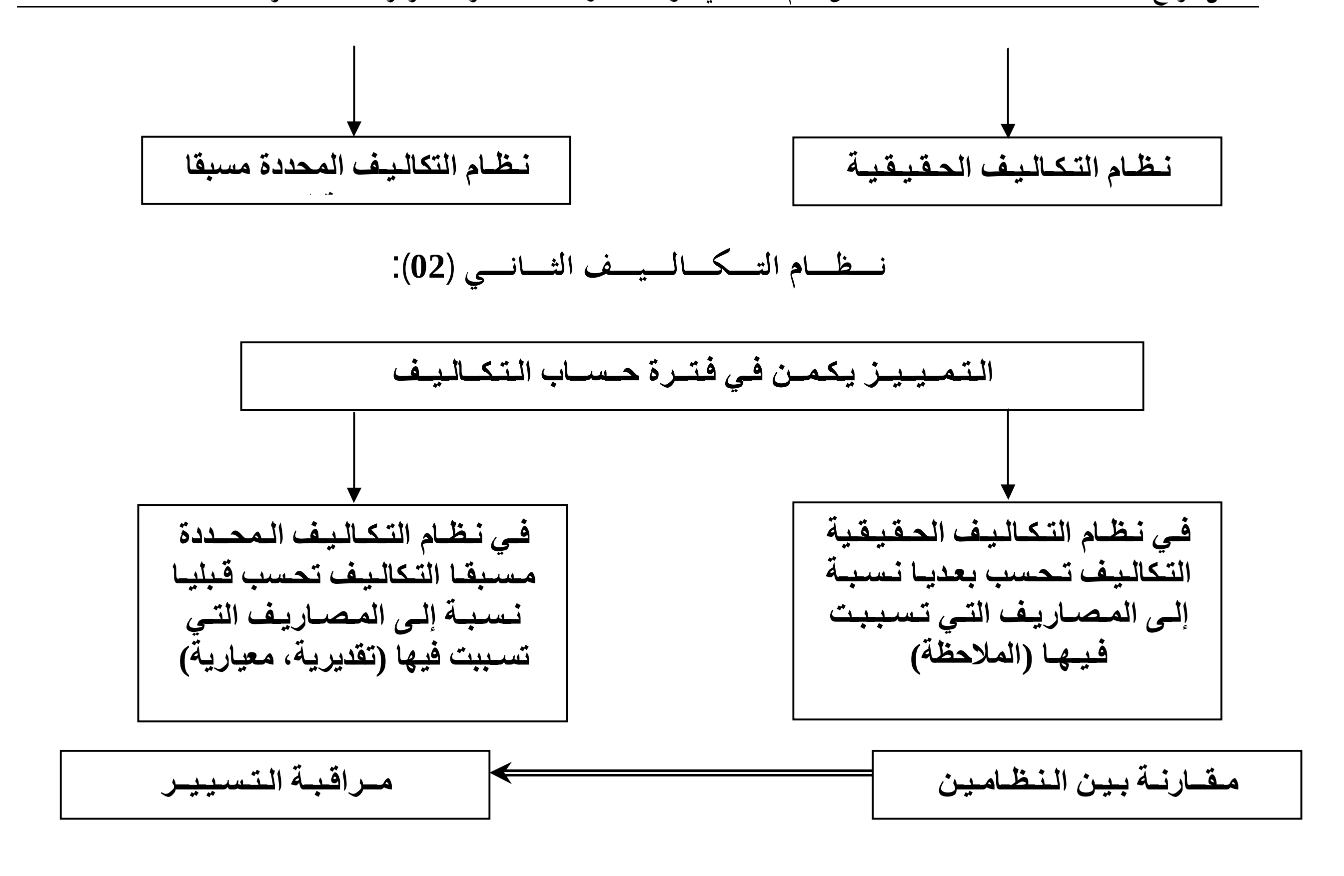
اختيار التكاليف الواجبة المعالجة ؟

العاملين يفرضان نوع من التكاليف للحساب:

- تكلفة إنتاج المواد (Agregat).
- تكلفة إنتاج التزفيت (Enrobé).
- تكلفة إنجاز نوع من الأشغال.
- تكلفة الصيانة.
- تكلفة تأجير العتاد.

نـــظـــام التـــكـــالـــيـــف الأول (01):

فـي المحـاسبـة التحـليـلـيـة التـكـالـيـف تـحـلـل وتعـالـج داخـل نـظـامـيـن



النموذج التحليلي المكيف مع نشاط المؤسسة:

أ - تقسييم الأنشطة:

- الأنشطة القبلية:

  * تفتيت الحصى (**Concassage**).

  *التزفيت (**Enrobage**) .

- الأنشطة القاعدية:

  *أنواع الأشغال .

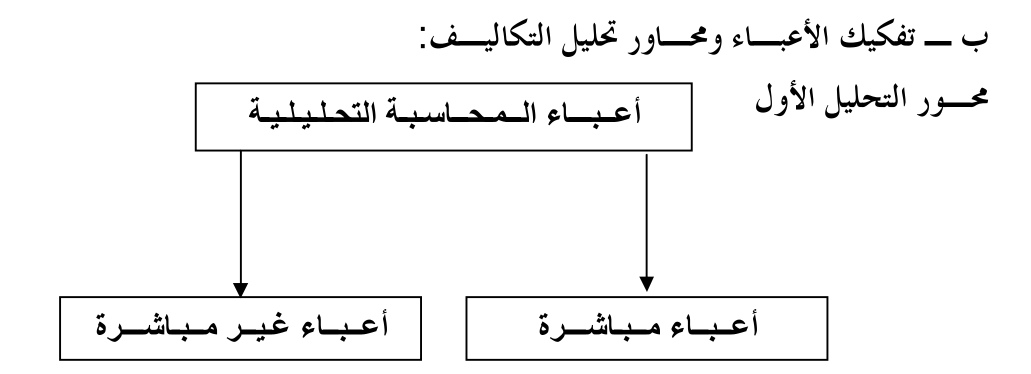
- الأنشطة البعدية:

  *الصيانة .

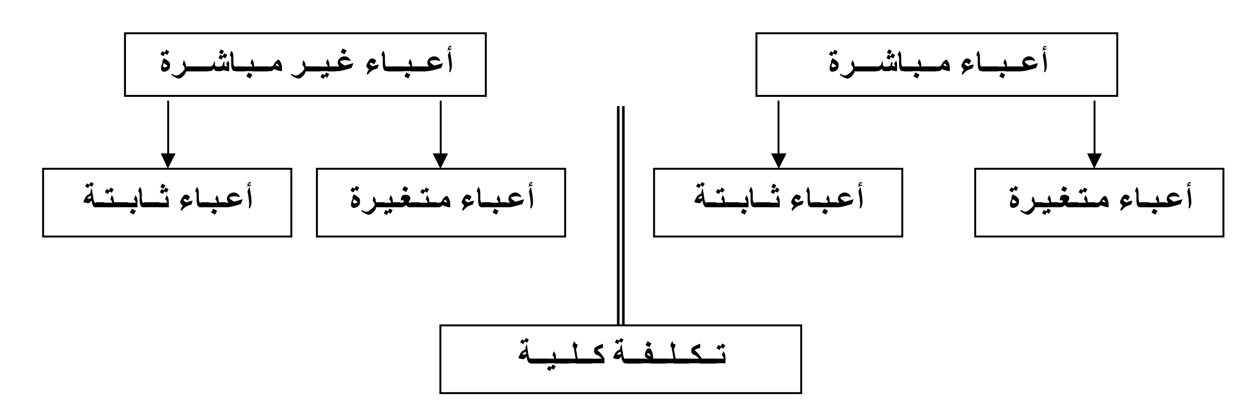
  *تأجير العتاد .

ب ــ تفكيك الأعبـــاء ومحـــاور تحليل التكاليـــف:

محـــور التحليل الأول



محـــور التحليل الثاني



تـحـلـيـل ومـعـالـجـة الـتـكـالـيـف

داخـــل نـظـام الـتـكـالـيـف الـحـقـيـقـيـة

ج -نـــظـــام الـــتـــكـــالـــيـــف:

د ــ التـــكـــالـــيـــف واجـــبـــة الحـــســـاب:

تـكـلـفـة إنـتـاج الحـصـى (Granulats)

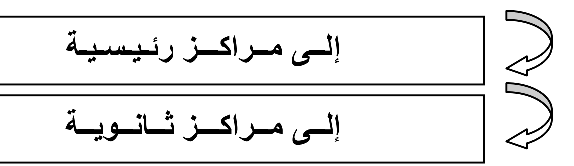


ملاحظة

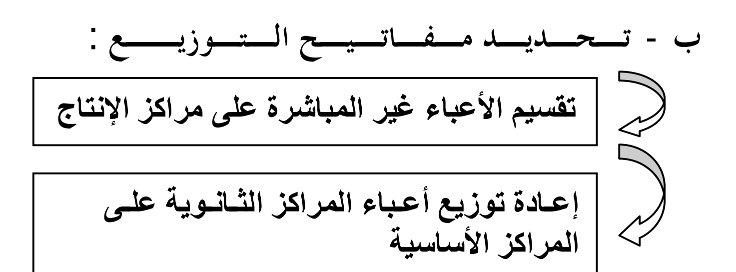
هذه القائمة ليست شاملة، حيث أنها يمكن أن تضاف فيها تكاليف أخرى مرتبطة بالنشاط (شبكة التكاليف)

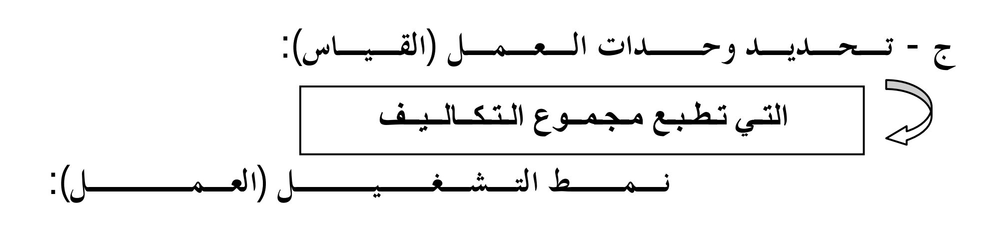
النمط التحضيري

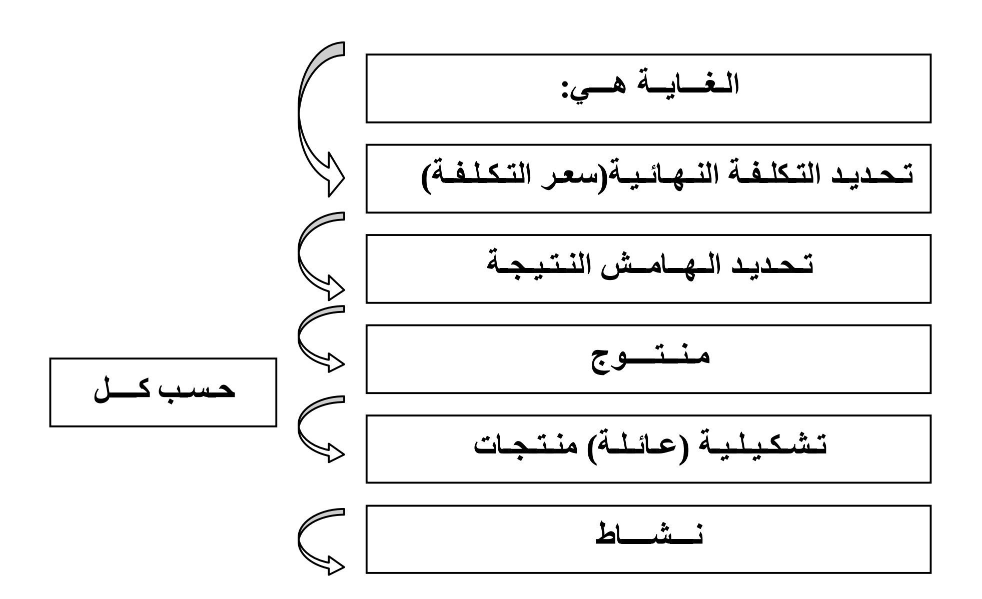
أ - التقسيم الثانوي لمركز التحليل :



ب - تحديد مفاتيح التوزيع :







عــمـــلـــيـــة التـــشـــغــيــــــل:

جـمـيـع الأعـبـاء الـحـاصـلـة سـتـوجـه حـسـب الـسـيـاق الآتـي:
تـوجـيـه الأعـبـاء الـمـبـاشـرة إلـى الـمـراكـز الـرئـيـسـيـة
العـبـور إلـى تـقـسـيـم الأعـبـاء غـيـر المـبـاشـرة عـلـى الـمـراكـز الـثـانـويـة بـواسـطـة مـفـاتيـح الـتـوزيـع
تـحـديـد تـرتـيـب مـعـالـجـة الـمـراكـز الـثـانـويـة

إعـادة تـوزيع المـراكـز الثـانـوية على المـراكـز الرئيـسية

تحميل المراكز الرئيسية إلى المنتجات / فئة (تشكيلة) المنتجات

تحـديـد التـكلـفـة الوحـدوية للمنـتجـات / والهـوامـش

الـــتـــشـــغـــيــــــل:

اختيار المراكز القيادية التي تضم جميع الأنشطة المرتبطةبانجاز الطرق مثل: المحاجر، مراكز التزفيت، المشاريع الجديدة ببنـاء.

تجريـب النمودج في هذه المـراكز القـيـادية وضـمان مـتـابعة دائـمـة وتحـلـيـل النـتـائـج

تصحيح إخـتـلالات العـمـل وضـمان تكييف النمـوذج مـع النـشـاط ومـع نـظام التسـيير المرغوب

لـهـذا الغـرض يجـب تـوفـر عـدد مـعين مـن الشـروط:

تـجـنـيـد الـمـوارد الـبـشـريـة خـاصـة:

على مستـوى سلم الرتـب لمـراكـز الربـح (المـشروع)

التعريـف بالجـوانب المطلـوبة (القـدرات) لـدى الأفـراد والمكلـفين بمـتابعة تطبيق نظـام المحـاسبة التحليـلـية

تجنـيـد البـنـى التنظيمية فـيما يخص وصف البنـى الوظـيـفـية الضـرورية على مـسـتـوى نـظام المحـاسـبة التحـلـيـلـية

تجنـيد المـوارد المـادية فـيمـا يخص وصـف الوسـائـل المعـلـومـاتية، تطـويـر البـرامـج

تكوين الأفراد من أجل استغلال نظام المحاسبة التحليلية بإعداد مخطط تكوين كأولوية لمتـابعة المشاريع على مستوى المركز المـركز

المصدر: من إعداد الطالب صاحب البحث

خاتمة الفصل الرابع:

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى تقديم عام حول الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ألطرو سكيكدة،من حيث تطورها التاريخي و نشاطها الرئيسي المتمثل في إنجاز و تعبيد و تهيئة و صيانة الطرقات و المطارات و الموانئ.بالإضافة إلى مساهمتها في إنجاز أرصفة المطارات و إعادة تجديد الطرق.كما تم التطرق إلى إمكاناتها المالية و البشرية بالاعتماد على التشخيص الداخلي لمواردها و طاقاتها.

و نظرا لطبيعة موضوع الدراسة و هو إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة تم تصور و وضع نظام للمحاسبة التحليلية في شركة ألطرو.حيث تم وضع هذا النظام بتبني هيكلة شاملة لجميع الأنشطة. وتتمحور الخطوات التي تبيناها في تقسيم المؤسسة إلى أقسام و أنشطة ثم وضع قاعدة للمعطيات عن طريق تحديد التكاليف انطلاقا من ترتيب الأعباء إلى غاية معالجتها مرورا بمراكز التحليل.و اختيار نظام التكاليف الموافق و هذا ما يسمى بالنمط التحضيري.و في الأخير وضع النظام موضع التنفيذ و هذا ما يسمى بالنمط الوظيفي.ليتم العمل على تجسيد هذه الخطوات في نظام تسيير المؤسسة.

و قد تم اعتماد تصور و وضع نظام للمحاسبة التحليلية بالاعتماد على طريقة الأقسام المتجانسة التي رأينا أنها الأنسب لهذه الشركة و قمنا بتدعيم دراستنا بمخططات و أشكال لأهم المراحل و الخطوات المتبعة لتطبيق نظام المحاسبة التحليلية.

الفصل الخــامـــس: حساب تكلفة الإنتاج بوحدة الإنتاج – محجرة السبت – سكيكدة

I- تــقديـــم مركب الإنــتـــاج بـــالـــسبت.

I-1- لمـــحة تاريخيـــة عن مركب الإنتاج بالـــسبت.

يقع مركب الإنتاج لشركة ألطرو ببلدية السبت (محجرة السبت) في دائرة عزابة باتجاه الطريق الوطني رقم (3 أ ب)، يبعد عن مقر الدائرة بحوالي 7,2 كلم. يتربع على مساحة قدرها 10 هكتار تابعة لأملاك الدولة. تشمل المساحة على جبل مرتفع للاستغلال، يبلغ ارتفاعه 200 متر وعرضه 250 متر.

محجرة السبت أو مركب الإنتاج متخصصة في إنتاج الحصى، حيث كانت بداية عمليات الاستغلال بها سنة 1973.

تتوفر المحجرة على مجموعة معدات مخصصة للاستغلال تتمثل في:

- آلة تـــفـــتيت الحـــصى.
- ماكـــنـــة للتـــزفـــيت
- مركـــز كهربائي.
- ميزان أوتوماتيكي.

كما تحتوي على الهياكل التالية :

- مقر إداري.
- مستودع للصيانة.
- مطعم.
- مساحة للتخزين.

يتمثل نشاط وحدة الإنتاج في إنتاج الحصى، انطلاقا من الصخر المستخرج من جبل المحجرة.

I-2- عرض الهيكل التـنظيمي لمركز الإنتاج.

يتشكل الهيكل التنظيمي لمركز الإنتاج من عدد من المستويات تتمثل في:

1- رئيس المركـز (الوحدة):

يعتبر المسؤول المباشرة على مركز الإنتاج والمخول القانوني لإمضاء الوثائق والإشراف على التسيير العادي للمحجرة.

2- عون مـتابعة الإنـتاج:

يقوم هذا العون بمراقبة الإنتاج، ومتابعته من حيث ظروف الاستغلال، ومدى توفر الوسائل المتاحة لعملية الإنتاج.

3- عـون مكلف بالعمال:

يكمن دوره في إدارة الموارد البشرية الموجودة تحت تصرفه، والإشراف على تنفيذ القرارات، بالإضافة إلى مراقبة الحضور، الغياب، العطل (الأيام التعويضية، العطل المرضية...الخ).

4- عـون مـحـاسـب:

مهمته تتبع العمليات المحاسبية للوحدة خاصة فيما يتعلق بمحاسبة المواد (تسيير المخزون)، وهذا عن طريق برنامج أعد خصيصا لذلك.

5- المكـلف بـالعـتـاد:

تكمن وظيفته في مراقبة العتاد التابع لشركة الأم (ألطرو) من حيث إيجاره للوحدة، وعدد ساعات عمله، بالإضافة إلى متابعة التوقفات الحاصلة نتيجة العطب والتدخل لحل مثل هذه المشاكل.

6- المكـلف بالتـمـويـن:

مهمته الأساسية تتمثل في متابعة التوريدات الحاصلة على مستوى المركز من المواد واللوازم الضرورية للعملية الإنتاجية وذلك بإعداد سندات الطلب لسد الاحتياجات.

7- المكلف بالقاعدة الحيـوية (Base de Vie)

يقوم المكلف بالقاعدة الحيوية بالسهر على الإطعام وتوفير الوجبات بالكمية والكيفية المطلوبة، بالإضافة إلى ضمان تموين المطعم بمختلف المواد الغذائية بهدف استمرارية تقديم الخدمات للرفع من مردودية العمال.

8- المكـــلف بالمحجرة:

وظيفته الأساسية مراقبة كل العمليات التي تخص العملية الإنتاجية من عتاد ومواد وعمال، بالإضافة إلى الإشراف على الإنتاج بكل مراحله.

9- المكـــلف باستخراج المادة(الصخر):

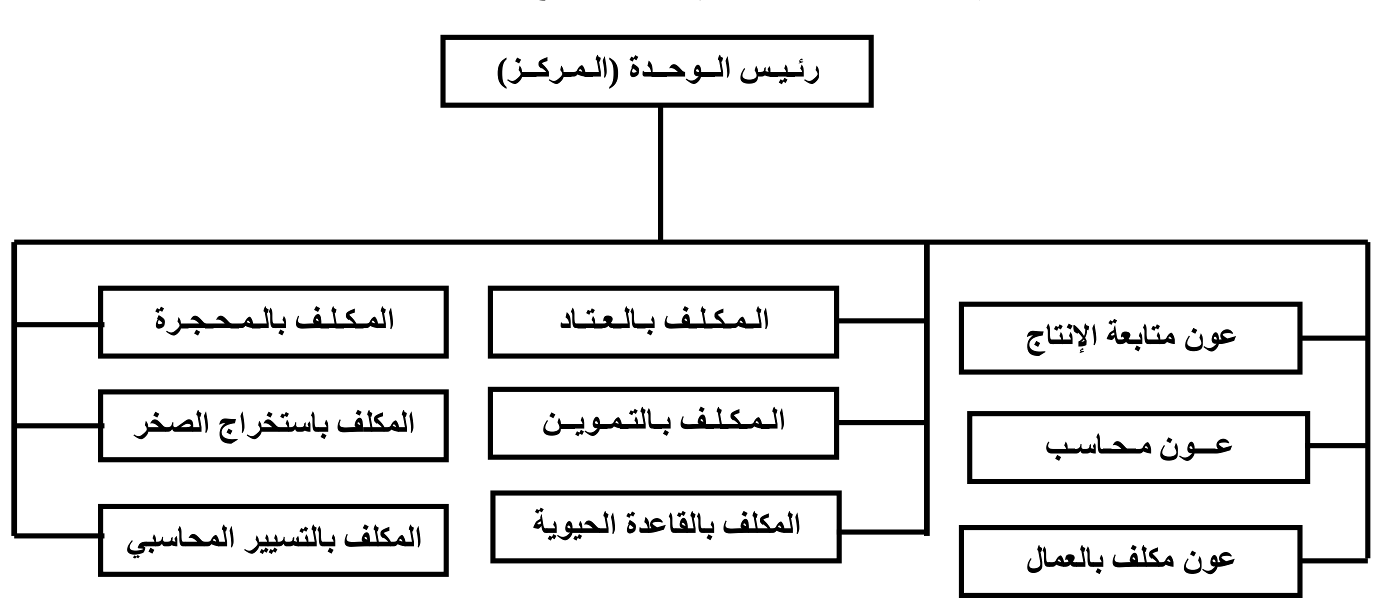
يكمن دوره الأساسي في الإشراف على عملية استخراج الصخر من قمة الجبل، ومتابعة مدى كفاية المادة الأولية (الصخر) لمواصلة العملية الإنتاجية، كما يتولى الإعداد المادي لعملية التفجير عند الضرورة نظرا لدقة وخطورة المهمة وما يلزمها من إجراءات أمنية.

10- المكـــلف بالتسيـــير المحـــاسبي:

مهمته الرئيسية هي تتبع العمليات المالية، ومراقبة التسيير عن طريق تحديد تكلفة الإنتاج المتعلقة بكل مرحلة من مراحل الإنتاج داخل المركز (الوحدة).

الشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لوحدة الإنتاج بمحجرة السبت.

شكل رقم (5-1): الهيكل التنظيمي لوحدة الإنتاج – محجرة بالسبت-



المصدر: مركز الإنتاج بمحجرة السبت

II ــ مــراحــل عمليــة الإنتــاج بالمركب (الوحــدة):

يمكن تقسيم عملية الإنتاج إلى أربعة مراحل أساسية هي:

لمرحلة الأولى: عملية التفجير

يتم في هذه المرحلة تفجير الصخر المرتبط بالجبل محل الاستغلال وتقسيمه إلى صخور يمكن نقلها إلى عملية المعالجة أو الإنتاج لتكون جاهزة للمرحلة الموالية.

المرحلة الثانية: عملية الفرز، الشحن، النقل

أثناء هذه المرحلة يتم فرز الصخر الناتج عن المرحلة السابقة ثم شحنه في شاحنات مخصصة لذلك، ليتم نقله وتفريغه في آلة تفتيت الصخر.

المرحلة الثالثة: عملية تفتيت الصخر (المعالجة)

في هذه المرحلة يتم تفتيت الصخور الكبيرة في آلة تفتيت الصخر في محطة التفتيت، حيث تسمى هذه المرحلة بعملية المعالجة (Traitement) وهي قلب العملية الإنتاجية، حيث نتحصل على مجموعة من المواد المنتجة حسب الطلب، ومن بين المواد المنتجة ما يلي:

الرمل 0/5 و 0/4، الحصى 5/15 ، 15/25 و 15/31,5..... إلخ.

يتم توزيع هذه المنتجات حسب الحالات التالية:

- تقديمها إلى الإنتاج في المرحلة الموالية.
- استعمالها في النشاط (الإنجاز).
- بيعها لمؤسسات أخرى.

تتم هذه العملية في محطة تفتيت الصخر يرمز لها بالرمز SC/08.

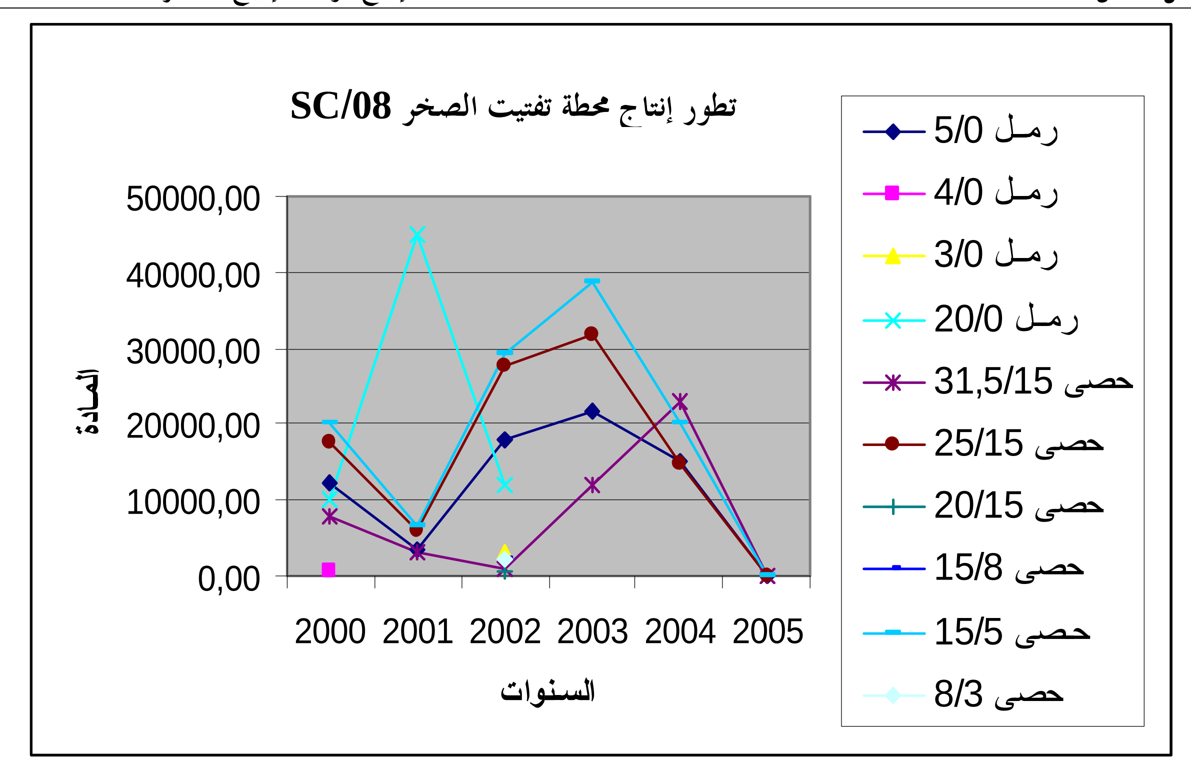
ونظرا لأهمية عملية الإنتاج قمنا بتتبع تطور المواد المنتجة من سنة 2000 إلى سنة 2005، والجدول الموالي يوضح ذلك:

جدول رقم (5-1): يبين تطور إنتاج محطة تفتيت الصخر SC/08

الوحدة: بالطن.

السنة نوع المادة	2000	2001	2002	2003	2004	2005
رمـــــل 0/5	12124,00	3477,04	17768,55	21744,88	15142,78	16028.40
رمـــــل 0/4	714,00	/	/	/	/	/
رمـــــل 0/3	/	/	3278,60	/	/	/
رمـــــل 0/20	10018,40	45004,40	12041,80	/	/	/
حصى 15/31,5	7910,00	3126,20	934,86	12041,80	22942,14	47195.68
حصى 15/25	17460,80	5859,84	27698,46	31814,54	14816,79	16137.99
حصى 15/20	/	/	549,16	/	/	/
حصى 8/15	/	/	2049,90	/	/	/
حـــصى 5/15	20050,80	6493,48	29341,76	38738,32	20123,48	17798.52
حصى 3/8	/	/	2270,22	/	/	/
المجــوع	68278,00	63960,96	96775,19	104339,50	73025,19	97160.59

المصدر: مركز الإنتاج بالسبت



نلاحظ من الجدول أن مركز الإنتاج بالسبت ومنذ سنة 2003 بدأ يتخلى عن بعض أنواع المواد المنتجة كالرمل 0/4، 0/3، 0/20 والحصى 15/20، 8/15، 3/8. وهذا راجع لتخصص بعض مراكز الإنتاج الأخرى بإنتاجه هذا من جهة.

ومن جهة أخرى نلاحظ أن أعلى نسبة إنتاج بلغته المؤسسة كان سنة 2003 بمقدار 104339,50 طن ، وهذا يعود إلى توفر شروط الإنتاج والعمل. كما أن إنتاج سنة 2005 قد ارتفع بنسبة 33 % مقارنة بإنتاج سنة 2004، وهذا ما يبرر توفر شروط العمل و الإنتاج المواتية و المناسبة في مركب الإنتاج .

المرحلة الرابعة: عملية التزفيت (التلبيس)

في هـــذه المرحلة يتم تزفـــيت الحصى عـــن طريـــق خليط مـــن الزفـــت والحصى، باستخـــدام الحصى 5/15 و5/25، وكذلك باستخدام الرمل والزفت للحصول على الخرسانة المز فتة.

في حالة عدم توفر الشركة على نوع معين من الحصى أو الرمل يتم شرائه أو جلبه من مراكز الإنتاج الأخرى التابعة للشركة الأم ألطرو.

وينتج من هذه العملية نوعين من المنتجات:

- الخرسانة الزفتية .
- الحصى المزفت .

يتم استخدام هذين النوعين في عملية الأشغال أو الإنجاز الذي تقوم به الشركة أثناء تعبيد الطرقات والمطارات....إلخ.

هذه العملية تقام في محطة تسمى محطة التزفيت، ويرمز لها بـــ: PE/07.

نظرا لأهمية المنتج في عملية الإنتاج قمنا بمقارنة إنتاج سنة 2005 بإنتاج 2004، والجدول الموالي يوضح تطور إنتاج محطة التزفيت (بالطن).

جدول رقم (5-2): يبين تطور إنتاج محطة التزفيت PE/07.

الوحدة بالطن.

المـــادة / السـنــة	الخرسانة الزفتية B B 0/14	الحصى المزفت G B 0/20	المـجـمـوع
2004	29221,98	9190,64	38412,62
2005	64683.86	14464.18	79148.04

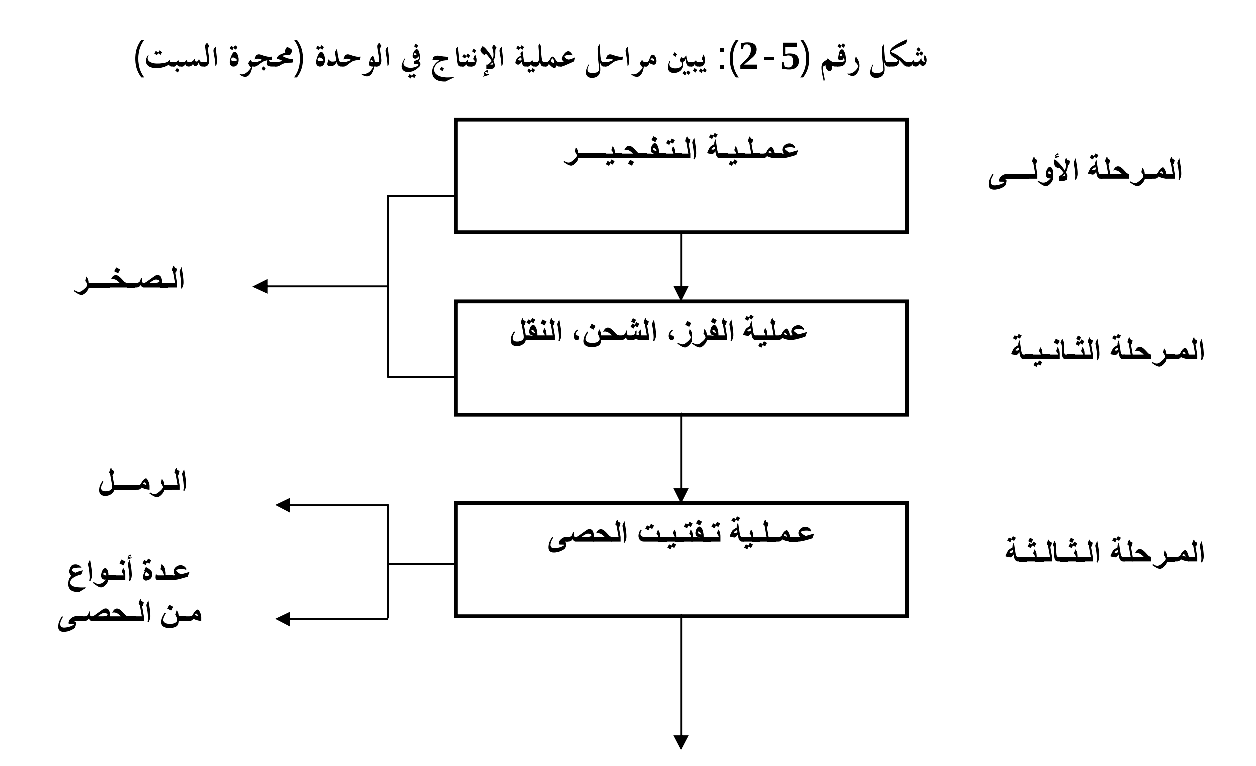
المصدر: مركز الإنتاج بالسبت

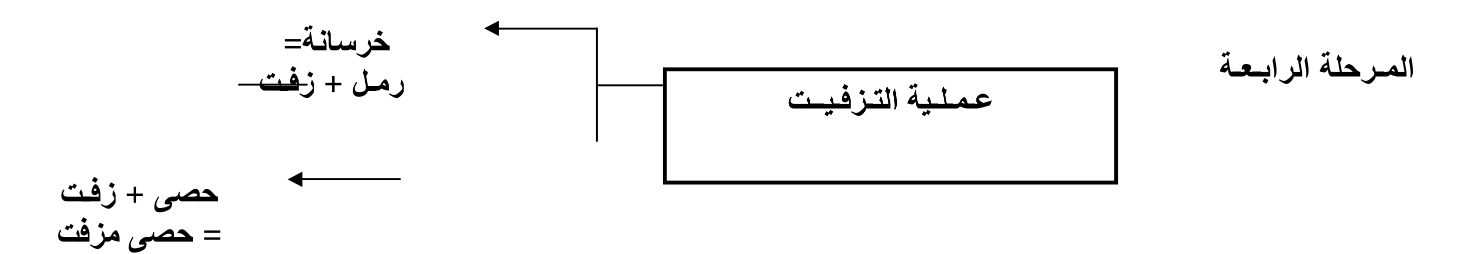
نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مركز الإنتاج ينتج نوعين من عملية التزفيت، النوع الأول يسمى الخرسانة الزفتية والنوع الثاني يسمى الحصى المزفت. وبمقارنة سنة 2005 بالنسبة للسنة 2004 نجد أن مركز الإنتاج قد حقق نسبة إنتاج مضاعفو هذا يدل على أن إنتاج المركب في تطور مستمر و متزايد،نتيجة توفر الظروف المناسبة.حيث نجد بالنسبة للخرسانة الزفتية أن

الإنتاج بنسبة تفوق 221 %. أما بالنسبة للحصى المزفت فقد ارتفع إنتاج سنة 2005 بنسبة 57% مقارنة بسنة 2004.

ولتوضيح المراحل الأربعة المتبعة في عملية الإنتاج (السالفة الذكر)تم إعداد المخطط الموالي الذي يلخص هذه المراحل.

شكل رقم (5-2): يبين مراحل عملية الإنتاج في الوحدة (محجرة السبت)





المصدر: من إعداد الطالب صاحب البحث

III- حساب تكلفة الإنتاج بالمركب (محجرة السبت) .

نظرا لأهمية المواد المنتجة بالوحدة والتي تعتبر مواد أولية لنشاط الشركة الوطنية لأشغال الطرق (ألطرو)، ارتأينا حساب تكلفة هذه المنتجات وتحديد مدى مردودية الوحدة من خلال تكلفة الإنتاج، ولحساب هذه التكلفة اتبعنا طريقة التكلفة الكلية وفق طريقة الأقسام المتجانسة أو ما يسمى بطريقة مراكز التحليل باعتبارها الملائمة والأكثر دقة لمثل هذا النشاط. حيث تتمثل هذه الطريقة في توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل المختلفة، ليتسنى لنا فيما بعد تحميل هذه الأعباء على مختلف التكاليف.

و بالإعتماد على منهجية و طريقة العمل الموضوعة موضع التنفيذ في الفصل السابق قمنا بإعداد هذه الدراسة وفق المنهجية و المراحل و الخطوات الموضوعية التالية:

III-1- تقسيم وحدة الإنتاج:

أخذا بعين الاعتبار التجانس وإمكانية تجميع الأعباء وحصرها في إطار موحد،تقسم وحدة الإنتاج إلى أقسام بحيث تتوافق مراكز المسؤولية مع الأقسام، ومن خلال ذلك نميز نوعين من الأقسام:

1- الأقسام الأساسية (الرئيسية):

وهي تلك التي لها علاقة مباشرة مع المنتوج، ويمكن تحديدها فيما يلي:

1-1- قسم التفجير :

وهو القسم المسؤول على توفير المادة الأولية من أعلى الجبل باعتباره مصدر الصخر.

1-2-قسم الفرز – الشحن – النقل :

وهو القسم الذي يقام فيه بعملية فرز وشحن ونقل الصخر إلى القسم الموالي (قسم تفتيت الصخر)

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه يمكن فصل العمليات السالفة الذكر على بعضها البعض. لكن نتيجة علاقاتها المباشرة ارتأينا جعلها عملية واحدة.

1-3- قسم تفتيت الصخر :

كما يمكن تسميته بقسم المعالجة باعتباره مركز العملية الإنتاجية وأهم أقسامها، إذ يتم فيه تحويل الصخر عن طريق المعالجة إلى حصى أو رمل قابل للاستعمال في الأشغال أو في القسم الموالي (المرحلة اللاحقة).

1-4- قسم التزفيت:

نظرا للحاجة الملحة لهذه المادة للأشغال أو الإنجاز الذي تقوم به الشركة الوطنية لأشغال الطرق خاصة ما يتعلق منها بتعبيد الطرقات والمطارات والمساحات... وغيرها. تقوم الوحدة بإنتاج المزفتات في هذا القسم انطلاقا من الحصى والرمل المستخرج من القسم السابق(العملية السابقة).

2- الأقسام المساعدة (الثانوية):

وهي الأقسام التي ليست لها علاقة مباشرة مع المنتوج. وإنما تعمل على تسهيل مهمة الأقسام الرئيسية بحيث توزع أعبائها على هذه الأخيرة قبل تحميلها على المنتجات.

ويمكن تحديد المراكز أو الأقسام المساعدة كالتالي:

2-1- قسم الوسائل المشتركة:

يتمثل دور هذا القسم في تقديم خدمات لمختلف الأقسام الرئيسية والمتمثلة في الإدارة والأمن.

2-1- قسم الإطعام:

مهمة هذا القسم هو توفير الإطعام لمختلف الأقسام سواء كانت رئيسية أو ثانوية. من خلال الوجبات اليومية المقدمة لعمال الوحدة.

III-1- تخصيص الأعبـــاء المباشرة.

نظرا لطبيعة هذه الأعباء فإنها تحمل مباشرة إلى المنتجات دون أي عمليات أو مراحل وسيطة وتتكون أساسا من:

- استهلاكات المواد الأولية الداخلة بشكل مباشر في الإنتاج.
- أعباء العمال المنتجين (اليد العاملة المباشرة).
- تكاليف كراء العتاد.
- تكاليف مباشرة أخرى (مختلفة).

وعند جمع مختلف الأعباء نتحصل على التوزيع الأولي للأقسام الرئيسية، ولقد تم حساب مختلف الأعباء انطلاقا من تركيبة ومكونات كـــل عبئ وصولا إلى التوزيع الأولي كما هـــو موضح في الجداول الموالية:

III-3- تحميل الأعباء غير المـــباشرة على المنتجات

1- التوزيع الأولـــي:

في هذا التوزيع يحدد نصيب كل قسم من الأعباء غير المباشرة وذلك بتجميعها في مراكز تحليل، نظرا لأن الخدمات في هذه الحالة ممكنة القياس. وقد تم حساب الأعباء غير المباشرة للمراكز (للأقسام) المساعدة وفق الجداول الموالية التي توضح أعباء المراكز المساعدة المتمثلة في قسم الوسائل المشتركة وقسم الإطعام.

1-1- أعباء مركز الوسائل المشتركة:

تتمثل أعباء الوسائل المشتركة في المواد و اللوازم، كراء العتاد، مصاريف اليد العاملة المباشرة، الضرائب و الرسوم، الخدمات، بالإضافة إلى مصاريف أخرى مختلفـــة.كـــل الأعبـــاء السابقة و ما يقابلها من مبالغ خاصة بشهر أفريل 2005 موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (5-8): يوضح أعباء مركز الوسائل المشتركة الخاصة بشهر أفريل **2005**.

البيان	ك	ث و	المبلغ
1 ـ المواد واللوازم:			
المازوت	**110,00**	**12,80**	**1.408,00**
البنزين	**2.272,80**	**11,95**	**27.159,96**
الطاقة الكهربائية			**57.959,19**
المجموع الجزئي **1**			**86.527,15**
2 ـ كراء العتاد:			
سيارة خفيفة **VL 212**	**184,00**	**241,78**	**62.887,52**
سيارة خفيفة **VL 264**	**160,00**	**202,60**	**32.416,00**
سيارة نقل جماعي **VTC 30/24**	**100,00**	**232,89**	**23.289,00**
آلة أرضية للبنزين **MA 34**	**184,00**	**3,02**	**555,68**
آلة أرضية للبنزين **MA 80**	**124,00**	**11,25**	**2.070,00**
آلة أرضية للبنزين **MA 96**	**124,00**	**10,66**	**1.961,44**
منظف بخاري **VV 32**	**184,00**	**14,95**	**2.750,80**
محول كهربائي **PT 08**	**240,00**	**23,63**	**5.671,20**
صهريج تخزين **CS 12**	**184,00**	**2,27**	**417**,68
صهريج تخزين **CS 58**	**184,00**	**3,77**	**693,68**
صهريج تخزين **CS 69**	**184,00**	**10,84**	**1.994,56**

مضخة صغيرة MP 80	184,00	4,68	861,12
مضخة صغيرة MP 98	184,00	16,83	3.096,72
المجموع الجزئي 2			138.665,40
3 ـ مصاريف اليد العاملة			927.808,93
المجموع الجزئي 3			927.808,93
4 ـ الضرائب والرسوم			13.346,96
المجموع الجزئي 4			13.346,96
5 ـ الخدمات			123.833,95
المجموع الجزئي 5			123.833,95
6 ـ مصاريف مختلفة			40.000,00
المجموع الجزئي 6			40.000,00
المجموع العام			1.330.182,39

1-2- أعباء مركز الخدمات الإطعام.

يتم تحديد أعباء مركز خدمات الإطعام بجمع المصاريف المتعلقة بالوجبة المقدمة يوميا انطلاقا من المواد الداخلة في تشكيل الوجبة (مواد غذائية، خضر وفواكه...)، بالإضافة إلى مصاريف الكهرباء والغاز.

وقد تم تحديد أعباء مركز خدمات الإطعام كما يلي:

جدول رقم (5-9): يبين أعباء خدمات الإطعام لشهر أفريل 2005.

اليوم	الأعباء	اليوم	الأعباء	اليوم	الأعباء
01	8.444,80	11	17.012,33	21	8.309,13
02	18.181,89	12	13.873,95	22	12.248,76
03	22.890,05	13	10.792,69	23	19.941,77
04	19.448,41	14	12.067,00	24	15.525,33
05	14.292,98	15	15.152,84	25	5.361,33
06	16.899,34	16	19.081,93	26	18.822,77
07	12.911,93	17	19.046,26	27	16.056,03
08	14.253,00	18	18.626,49	28	11.513,63
09	20.608,55	19	15.871,58	29	10.879,76

10	13.646,55	20	14.766,63	30	3.721,93
مـجـمـوع الأعـبـاء					440.186,64

المصدر: مركز الإنتاج بالسبت.

ولتحديد تكلفة الوجبة الواحدة نتبع الطريقة التالية:

تكلفة الوجبة الواحدة = تكلفة الإطعـام الإجـماليـة / عدد الوجبات المقدمة

وخلال شهر أفريل **2005** تم تقديم **4343** وجبة وعليه :

تكلفة الوجبة الواحدة = 440.186,64 / 4343 = 101,35 د.ج

ولمقارنة تطور تكلفة الوجبة خلال الأربع الأشهر الأولى من سنة 2005 قمنا بإعداد الجدول التالي:

جدول رقم (5-10): يبين تطور تكلفة الوجبات خلال الأربع الأشهر الأولى لسنة 2005

الشـهـر	عدد الوجبات المقدمة	تكلفة الوجبة الواحدة	تكلفة الإطعام الإجمالية
جـانـفـي	**3945**	**100,07**	**394.777,99**
فـيـفـري	**3847**	**110,88**	**426.584,64**
مـارس	**4497**	**97,93**	**440.403,46**
أفـريـل	**4343**	**101,35**	**440.186,64**

المصدر: مركز الإنتاج بالسبت.

نلاحظ من خلال الجدول المبين أعلاه أن تكلفة الوجبة الواحدة لا تتعدى 111,00 د.ج وهذا ما يبرر أن لا تتعدى تكلفة الوجبة الواحدة 120,00 من طرف المديرية العامة.

2- التوزيع الثانوي:

حيث تتم فيه عملية حساب الأعباء الإجمالية غير المباشرة للأقسام الرئيسية، انطلاقا من إعادة توزيع أعباء المراكز المساعدة على المراكز الرئيسية وفقا لمفاتيح تحدد حسب طبيعة القسم الموزع للأعباء.

2-1- اختيار مفاتيح التوزيع:

أ - مفاتيح لقسم الإطعام:

لقد تم تحديد مفاتيح التوزيع لقسم الإطعام انطلاقا من عدد العمال (اليد العاملة) لكل قسم نظرا لأن الوجبات تقدم على أساس عدد العمال.

والجدول الموالي يوضح مفاتيح التوزيع لقسم الإطعام الخاصة بكل قسم:

جدول رقم (5-11): يوضح مفاتيح توزيع قسم الإطعام.

القسم	عدد العمال	العملية	مفاتيح التوزيع
قسم التفجير	164	1743 ÷ 164	% 9,41
قسم الفرز، الشحن، النقل	275	1743 ÷ 275	% 15,78
قسم تفتيت الحصى	445	1743 ÷ 445	% 25,53
قسم	210	1743 ÷ 210	% 12,05

التـــزفـــيـــت			
قـــسـم الوســائـــل المـــشـــتـــركة	649	1743 ÷ 649	% 37,23
الـــمـــجـــمـــــوع	1743	/	% 100

المصدر: من إعداد الطالب صاحب البحث.

ب- مـــفــــاتـــيح التوزيــع لقـــسم الوســـائل المشـــتركة:

باعتبار نشاط قسم الوسائل المشتركة يتمثل بالتحديد في الإدارة والأمن (الحراسة)، فهو يعتمد بالدرجة الأولى على اليد العاملة، لهذا يتم تحديد مفاتيح التوزيع لقسم الوسائل المشتركة على أساس عدد العمال.

والجدول الموالي يوضح مفاتيح التوزيع لقسم الوسائل المشتركة الخاصة بكل قسم.

جدول رقم(5-12): يوضح مفاتيح التوزيع لقسم الوسائل المشتركة.

القـــســـــم	عـــدد العمـــال	الـــعـــمـلـيــة	مـــفـــاتـــيح التوزيـــع
قسم تـــفتيت الصخـــر	445	655 ÷ 445	% 68
قـــسم التـــزفـــيت	210	655 ÷ 210	% 32
الـــمـــجـــمـــوع	655	/	% 100

مصدر: من إعداد الطالب صاحب البحث.

2-1- اخـــتيـــار وحــــدة العـــمـــل:

نظرا لأن حساب التكلفة تمت في وحدة الإنـــتاج فإن وحـــدة العمل تتمثل أســـاسا في الكمية المنتجة عند كـــل قسم.

والجدول التالي يوضح طبيعة وعدد وحدات العمل الخاصة بكل قسم من الأقسام الرئيسية.

جدول رقم (5-13): يبين طبيعة وعدد وحدات العمل الخاصة بكل قسم من الأقسام الرئيسية .

القـــــــــــم	طبيعة وحدات العمل	عدد وحدات العمل (طن)
فـــســـــم التـــــفـــجـــيــــر	الكمية المنتجة (طن)	11.125
قسم الفـــرز، الشحـــن، النقـــل	الكمية المنتجة (طن)	11.125
قـــسم تــــــفـــتـــيـــت الصخـــر	الكمية المنتجة (طن)	11.125
قـــــســــــم التـــزفـــيــــــت	الكمية المنتجة (طن)	13.740

مصدر: من إعداد الطالب صاحب البحث بالاعتماد على معطيات الوحدة.

والجدول الموالي يوضح ملخص لمجمل العمليات الخاصة بمفاتيح التوزيع، طبيعة وحدات العمل وعدد وحدات العمل.

VI - تحـــديد تكلفة إنتـــاج المـــواد المنتجـــة .

لتحديد تكلفة الإنتاج الخاصة بكل قسم قمنا بتوزيع أعباء الأقسام الثانوية (قسم الإطعام، وقسم الوسائل المشتركة) على أساس مفاتيح التوزيع لنتحصل على التوزيع الخاص بكل قسم. وبعد تحديدنا لطبيعة وعدد وحدات العمل قمنا بحساب تكلفة وحدة العمل (تكلفة الإنتاج للوحدة (طن) انطلاقا من العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة وحـــدة العـــمـــل} = \frac{\text{تكلفة مركـــز التحليـــل}}{\text{عـــــدد وحـــــدات الـــعـــمـــــل}}$$

فمثلا:

$$\text{تكلفة وحدة العمـــل لقسم التفجير} = \frac{1.750.977,39}{11.125} = 157,39 \text{ د.ج / طن}$$

وبنفس الطريقة نقوم بحساب تكلفة وحدات العمل لمختلف الأقسام.

والجدول الموالي يوضح طريقة الحساب المتعلقة بكل قسم انطلاقا من مجمـــوع التوزيـــع الأولي وصولا إلى تكلفة وحدة العمل.

V- مقارنـــة تطور تكلفة الإنتـــاج بالمركز(الوحدة).

نظرا لأهمية دراسة تكاليف الإنتاج في الوحدة خاصة ما يتعلق بتطورها قمنا بإعداد مقارنة لتطور تكلفة الإنتاج في الوحدة وهي مبينة في الجدول الموالي:

جدول رقم (5-16): يبين تطور تكلفة الإنتاج في الوحدة لسنة 2005.

الشهر	القسم	ك	ت و	المبلغ
جانفي 2005	قسم التفجير	3.257,54	373,11	1.215.420,74
	قسم الفرز ، الشحن ، النقل	3.257,54	401,62	1.308.293,21
	قسم تفتيت الصخر	3.257,54	438,91	1.429.766,88
	قسم التزفيت	4.384,08	2.972,02	13.029.573,44
فيفري 2005	قسم التفجير	4.109,56	341.25	1.402.387,35
	قسم الفرز ، الشحن ، النقل	4.109,56	232,88	957.034,33
	قسم تفتيت الصخر	4.109,56	316,66	1.301.333,27

	قسم التزفيت	2.422,04	_3.274,49	7.930.945,76
مارس 2005	قسم التفجير	8.220,16	143,18	1.176.962,50
	قسم الفرز ، الشحن ، النقل	8.220,16	146,51	1.204.335,64
	قسم تفتيت الصخر	8.220,16	169,05	1.389.618,04
	قسم التزفيت	4.904,12	2.272,03	1.142.307,76
أفريل 2005	قسم التفجير	11.125,00	157,39	1.750.977,39
	قسم الفرز ، الشحن ، النقل	11.125,00	103,34	1.149.730,58
	قسم تفتيت الصخر	11.125,00	195,17	2.171.319,94
	قسم التزفيت	13.740,00	1.628,16	22.370.882,76
ماي 2005	قسم التفجير	13.140,14	112,88	1.480.630,98
	قسم الفرز ، الشحن ، النقل	13.140,14	54,07	710.487,37
	قسم تفتيت الصخر	13.140,14	354,46	4.657.654,02
	قس+م التزفيت	13.430,46	1.906,57	25.606.112,10
جوان 2005	قسم التفجير	11.205,42	117,12	1.312.378,79
	قسم الفرز ، الشحن ، النقل	11.205,42	71,61	802.420,12
	قسم تفتيت الصخر	11.205,42	397,47	4.453.818,29
	قسم التزفيت	9.967,46	2.462,92	24.549.056,60

جويلية 2005	قسم التفجير	10.004,48	168,65	1.687.255,55
	قسم الفرز ، الشحن ، النقل	10.004,48	96,98	970.234,47
	قسم تفتيت الصخر	10.004,48	507,55	5.077.773,82
	قسم التزفيت	11.368,00	2.418,38	27.492.143,80
أوت 2005	قسم التفجير	12.312,68	133,48	1.643.496,53
	قسم الفرز ، الشحن ، النقل	12.312,68	89,94	1.107.402,44
	قسم تفتيت الصخر	12.312,68	509,89	6.278.112,41
	قسم التزفيت	16.580,92	2.343,66	38.860.039,00
سبتمبر 2005	قسم التفجير	9.311,60	177,66	1.654.298,86
	قسم الفرز ، الشحن ، النقل	9.311,60	84,84	789.996,14
	قسم تفتيت الصخر	9.311,60	566,80	5.277.814,88
	قسم التزفيت	2.319,34	3.133,45	7.267.535,92
20	قسم التفجير	7.570,29	116,75	883.831,35

	قسم الفرز ، الشحن ، النقل	7.570,29	63,15	478.063,81
	قسم تفتيت الصخر	7.570,29	595,01	4.504.398,25
	قسم التزفيت	/	/	/
نوفمبر 2005	قسم التفجير	/	/	/
	قسم الفرز ، الشحن ، النقل	/	/	/
	قسم تفتيت الصخر	/	/	/
	قسم التزفيت	/	/	/
ديسمبر 2005	قسم التفجير	7.272,66	152,79	1.111.189,72
	قسم الفرز ، الشحن ، النقل	7.272,66	68,32	496.868,13
	قسم تفتيت الصخر	7.272,66	523,02	3.803.746,63
	قسم التزفيت	/	/	/

المصدر: من إعداد الطالب صاحب البحث بالاعتماد على معطيات الوحدة.

من خلال الجدول المبين أعلاه نلاحظ أن تكاليف الإنتاج تختلف من فترة لأخرى وهذا حسب تغير جملة من الظروف خاصة منها المتعلقة بالمناخ، إذ أن الوحدة تتوقف عن الإنتاج في وجود الأمطار لأنها تعيق العملية الإنتاجية وهذا ما يؤثر سلبا على ارتفاع تكلفة الإنتاج.

خاتمة الفصل الخامس:

لقد تم التطرق في الفصل الخامس من هذه الدراسة إلى دراسة الحالة من خلال إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي و تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ألطرو سكيكدة .و هذا في مركز الإنتاج بوحدة السبت عزابة باعتبار المادة الأولية هي أساس النشاط في الشركة حيث تم تحديد تكلفة الحصى و المز فتات المنتجة في هذه الوحدة، و هذا باتباع طريقة الأقسام المتجانسة بالاعتماد على المراحل النظرية التي سبق الإشارة إليها في الجانب النظري من هذه الدراسة في الفصل الثاني بداية بتقسيم وحدة الإنتاج إلى أقسام أساسية (قسم التفجير ،قسم الفرز الشحن و النقل ،قسم تفتيت الحصى ،قسم التزفيت) و أقسام ثانوية (قسم الإطعام ،قسم الوسائل المشتركة).ثم تخصيص الأعباء المباشرة على المنتوجات، بينما الأعباء غير المباشرة فيتم تحميلها على المنتوجات بواسطة اختيار مفاتيح التوزيع و وحدات

العمل.لنتوصل في الأخير على حساب تكلفة إنتاج المواد المنتجة في مركز الإنتاج(تكلفة الحصى و المزفتات).لنتطرق في آخر الأمر إلى إشكاليات تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في الشركة.

الـــــخاتمة:

يعتبر تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة بهدف حساب التكاليف والتكـــاليف النهائيـــة للمنتوجات،طلبيات،أنشطة.أحد الأهداف الأساسية لنظام التكاليف بصفة خاصة و نظام المحاسبة التحليلية بصفة عامة.بهدف استعمالها في أغراض التسيير المختلفة،كالتسعير،الرقابة،اتخاذ القرارات و ترشيد التسيير داخل المؤسسة.و للوصول إلى هذه الأهداف نستعمل طرق متعددة،منها الكليـــة التي تعتمد على تحميل المنتوجات بكافة الأعباء.و منها الجزئية التي تعتمد على تحميل المنتوجـــات بجزء فقط من تلك الأعباء.و منها الحديثة التي تقوم على فكرة تخصيص التكاليف على الأنشطة ثم على المنتوجات و أطلق عليها اسم محاسبة تكاليف الأنشطة(ABC).

و يتم اختيار الطريقة المناسبة لحساب التكاليف من قبل المؤسسة على عدة عوامـــل أهمهـــا، الغرض من اختيار الطريقة و دقة الطريقة نفسها.كما يمكن للمؤسسة أن تعتمد على أكثـــر مـــن طريقة في حساب التكاليف و التكاليف النهائية حتى تتمكن من الاستفادة من ايجابيـــات تلـــك الطرق و الوصول بدلك إلى عامل الدقة في النتائج المتحصل عليها.

لقد أصبحت المؤسسة مجبرة على أن تنتج بتكلفة نهائية تسمح لها بتحقيق هامش موجب، و دلك لإيجاد مكانة لمنتجاتها في السوق كهدف أول.و لتحقيق ربح كهدف اقتصادي أساســـي و الوصول إلى ضمان نموها و استمرارها في النشاط كهدف ثاني.تحقيق هذه الأهـــداف يبقـــى مشروطا بمدى قدرة تحكم المؤسسة في تكاليفها بناءا على قاعدة معلومات صلبة توفرها إحـــدى

تقنيات مراقبة التسيير و طرق الرقابة و التي تسمى المحاسبة التحليلية.حيث تمكننا هذه الأخيرة من: تتبع سلوك التكاليف،مراقبة المردودية،تحديد المسؤوليات سواء كانت تنفيذية أو إدارية و دلك من خلال تفسير النتائج و الإجابة على الأسئلة الأربعة التالية:كيف؟أين؟متى؟لماذا؟للوصول في الأخير إلى اتخاذ قرارات رشيدة.

ومن خلال دراستنا لإشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة توصلنا إلى أهم الإشكاليات العامة تكمن في ما يلي:

- لابد من وجود نظام عام للمعلومات داخل المؤسسة و الذي يتكون بدوره من أنظمة أو نظم تحتية أو فرعية،تعمل ككل متبادل أو متفاعل لبناء نظام فعال للمعلومات.
- يتجسد نظام المحاسبة التحليلية من خلال نظام المعلومات المتكامل للمحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية على اعتبار الأولى قاعدة معطيات الثانية.
- إن تطبيق نظام المحاسبة التحليلية يعني وضع نظام للتكاليف يتماشى و طبيعة نشاط المؤسسة و خصائصها،كما يختلف هذا النظام من مؤسسة إلى أخرى.
- تكمن فعالية نظام المحاسبة التحليلية في التحكم في عناصر التكاليف بالمؤسسة،و غيابه التام يعني بالضرورة فقدان السيطرة و التحكم في هذا العنصر الهام.
- إن وجود نظام المحاسبة التحليلية(نظام التكاليف) داخل المؤسسة لا يعني أنها تحقق من ورائه كل الأهداف المسطرة، و لا يتحقق هذا الهدف إلا من خلال التفاعل بين جميع العناصر المكونة للمؤسسة.
- إن المخطط الوطني المحاسبي الجزائري لم يدخل البتة المحاسبة التحليلية، وهذا ما جعل صعوبة إدخال المؤسسات الجزائرية لهذه التقنية، نظرا لارتباطها بالمحاسبة العامة و خضوعها للمعطيات الميدانية.
- إن انعدام الوعي أو نقصه لأهمية نظام المحاسبة التحليلية فعلى المستوى الجزئي يسمح بالتسيير الجيد للمؤسسة من خلال أهدافه.و على المستوى الكلي يستخدم بفعالية في مجال قياس النجاعة الاقتصادية للمؤسسات.لكن ينظر إليه على أساس أنه وسيلة مراقبة و تحديد المسؤوليات كهدف ردعي.مع أنه في الواقع وسيلة مراقبة هدفها تصحيحي و توجيهي.

أما في ما يتعلق بأهم إشكاليات تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ألطرو و بالتحديد في وحدة الإنتاج(محجرة السبت) فكانت كما يلي:

- افتقاد الشركة لنظام المحاسبة التحليلية رغم الدراسات التي تشير إلى ضرورة تطبيق هذا النظام(نظام التكاليف) رغم كبر حجم الشركة،و هذا ما يزيد من إشكالية التطبيق.
- من خلال الدراسة اتضح أن الشركة تتوفر على إمكانيات مالية و مادية،تمكنها من وضع نظام للمحاسبة التحليلية ذو فعالية كبيرة،و غياب هذا النظام يعود إلى فقدان الثقة و عدم توفر روح المبادرة من طرف المسؤولين.

أما على مستوى ميدان الدراسة و بالخصوص مكان إجراء دراسة الحالة التطبيقية أي على مستوى مركز الإنتاج بمحجرة السبت فقد اتضح ما يلي:

- اعتمادنا في حساب تكلفة إنتاج المحجرة على طريقة الأقسام المتجانسة أو مركز التحليل مناسب لأن منطلقها هو فصل الأعباء إلى مباشرة و غير مباشرة.
- إن تحديدنا للأقسام الأساسية(قسم التفجير،قسم الفرز.شحن.نقل،قسم تفتيت الصخر) و الأقسام الثانوية (قسم الوسائل المشتركة،قسم الإطعام) كان من منطلق موضوعي عملي أملته علينا ظروف الوحدة،و طبيعة نشاطها.
- اختيارنا لمفاتيح التوزيع لكل قسم كان على أساس درجة الارتباط و نوع النشاط.
- عملية وضع نظام لحساب التكاليف بالرغم من تعقدها، إلا أننا حاولنا تبسيطها قدر الإمكان لإجراء الدراسة في وحدة إنتاج محجرة السبت. وهذا ما عجزنا عنه في الشركة الأصلية(الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ألطرو) نظرا لتعقد نشاطها و كبر حجمها.

و خلصنا من خلال بحثنا إلى جملة من الاقتراحات نراها ضرورية لأنها تخدم التسيير داخل المؤسسة:

- مشاكل تسيير المؤسسة الجزائرية تطرح في وقتنا الحالي بخصوص التنظيم و التحكم في التكاليف و التكاليف النهائية،للمنتوجات،طلبيات و أنشطة.على اعتبار أن المخططات الوطنية للتنمية أشارت دوما إلى ضرورة معرفة تكاليف إنتاج السلع و الخدمات،حيث أصبحت في أيامنا هذه من الضروريات لأغراض تقييم تسيير المؤسسة.

- الإسراع في وضع و إقامة نظام للمحاسبة التحليلية(نظام التكاليف) يمكن على الأقل من حساب تكلفة المشاريع المنجزة(حقيقية) أو التي ستنجز(تقديرية)، للمساعدة على تتبع سلوك التكاليف.مع العلم أن الشركة تحتوي على مصلحة للتسيير المحاسبي، و أخرى للتدقيق الداخلي.

- تطبيق جميع طرق حساب التكاليف إلى جانب طريقة مراكز التحليل،كطريقة التكاليف المعيارية(نظام تسييري رقابي)، و دلك من أجل مقارنة النتائج فيما بينها بشكل متكامل حتى تتمكن المؤسسة من تحديد الانحرافات و تحليلها و بالتالي تحديد المسؤوليات.و اتخاذ القرارات الملائمة في الوقت المناسب.

- على المسؤولين اللذين بادروا في السابق إلى وضع نظام للمحاسبة التحليلية أن يعملوا على وضع نظام فعال للتكاليف بالاعتماد على خصوصية و نشاط المؤسسة و استعمال معطيات المحاسبة العامة كقاعدة بيانات للمحاسبة التحليلية باعتبارهما نظامان متكاملان.

و بصفة عامة يمكن اقتراح ما يلي:

- في إطار انفتاح الاقتصاد الجزائري على اقتصاد السوق الدولي، سيدفع بالضرورة المسيرين إلى تبني نظام المحاسبة التحليلية بشكل يجعلها في نفس مستوى المحاسبة العامة. ما يعني بدل جهد أكبر لاستعمال الإمكانيات اللازمة قصد تعميم و تطبيق تقنيات التسيير و الرقابة.
- التطبيق الفعلي لنظام المحاسبة التحليلية و دلك من خلال تحديد التكاليف و التكاليف النهائية،و محاولة تقليص التكاليف إلى أدنى حد ممكن،دون التأثير على نوعية المنتجات خاصة و أن الجزائر على أبواب الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة (WTO) و التي من أهم نتائجها، تحرير المبادلات التجارية.
- تعميم أنظمة الإعلام الآلي على جميع وظائف المؤسسة لأجل ضمان المتابعة المرحلية لنشاط المؤسسة،لاسيما في محيط معقد،مضطرب وغير أكيد.و الاستعانة بمكاتب الدراسات الخارجية عند الضرورة.و بموازاة دلك العمل على تأهيل مستوى المسيرين بما يسمح و التحكم في هده التقنيات.
- محاولة تجسيد نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) و الاستفادة من مزاياه و العمل جنبا إلى جنب مع أنظمة حساب التكاليف الأخرى.

و في الأخير نأمل أن نكون قد وفقنا إلى تحقيق الأهداف المرجوة مـــن هـــدا البحـــث. و ساهمنا و لو بقدر ضئيل بما يفيد الدارسين و المهتمين بمجـــال المحاســـبة و بالخصـــوص المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف).و قد فتحنا نافدة للولوج إلى موضوعات ذات علاقة و ارتباط بهدا الموضوع. خاصة ما يتعلق بتطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسســـة مـــن خلال طرق أخرى لحساب التكاليف لاسيما المطورة منها (محاسبة تكـــاليف الأنشـــطة، طريقة الــ ABC) .

Résumé :

thème : Problématique d'application du système de la Comptabilité analytique au niveau de l'entreprise . Etude de cas de la Société Algérienne des Travaux Routiers – ALTRO –SKIKDA-

Cette étude s'intéresse à la problématique d'application du système de la comptabilité analytique au niveau de l'entreprise, ainsi qu'aux procédures imposées par ce dernier, à commencer par la mise en place d'un système d'informations, en passant par le système de la comptabilité analytique qui est imposé à l'entreprise par la logique économique quant à la maîtrise des dépenses diverses, ce qui a poussé les responsables de l'entreprise à accorder une importance particulière à la comptabilité de gestion à travers le suivi des coûts, tout en essayant de comprendre le comportement de ceux-ci.

Actuellement, cette réalité s'est imposée d'avantage ,sous le joug de la concurrence et ce dans le but de s'assurer une place prépondérante dans le marché avec comme objectif économique la réalisation du maximum de profit, afin de garantir la croissance, la continuité et la pérennité de l'activité.

Tout ceci doit s'accompagner par l'accroissement des dimensions des entreprises ainsi que par la multiplicité et la diversité de leurs produits.

L'atteinte de ces objectifs, reste conditionnée par le degré et la capacité de maîtrise des coûts par l'entreprise et ce sur la base d'informations fiables fournies par l'une des techniques de contrôle de gestion à savoir la comptabilité analytique qui est à son tour considérée, comme l'une des méthodes de contrôle qui fournit des informations permettant avec efficacité, leur utilisation quant au calcul de l'efficience économique des entreprises.

Il n'y a pas longtemps, que ce système de comptabilité analytique fut crée par les économistes, les gestionnaires et les financiers qui ont joué un rôle important dans la présentation des faits, des réalités ainsi que des principes de ce système en le rendant compatible et en adéquation avec les objectifs de l'entreprise.

En effet, ce système a prouvé son efficacité et son efficience, du fait qu'il est une base de données pour la prise de décision.

Eu égard, à ce qui a précédé ,nous avons essayé à travers l'étude menée de répondre à la question suivante : jusqu'à quelle limite peut – on appliquer le système de comptabilité analytique et quelles sont ses problématiques ?

Ainsi, l'objectif tracé de cette étude est de répondre à la problématique précédente par l'atteinte des buts suivants :

- **Connaître le système d'informations comptable au sein de l'entreprise étant donné qu 'il constitue un sous-système de ce dernier ,**
- **Présenter et évaluer les différentes méthodes traditionnelles et modernes de calcul des coûts,**
- **Permettre l'élaboration du système des coûts au sein de l'entreprise,**
- **Déterminer les problématiques d'application du système de la comptabilité analytique dans l'entreprise.**

INTRODUCTION GENERALE

Elle commence par un préambule relatif au thème d'étude mettant en exergue les motifs de choix de ce dernier ,son importance ,la problématique , les objectifs ainsi que la méthodologie scientifique entreprise et les outils de recherche utilisés .

CHAPITRE 1 :

Nous lui avons choisi le titre « Entreprise et approche systémique » par une introduction générale autour du système « l'Entreprise et les systèmes » regroupant les informations comptables en s'intéressant spécialement aux systèmes de comptabilité générale et à celui de la comptabilité analytique ainsi qu'aux facteurs qui influent sur la mise en place de ce système pour le rendre opérationnel afin qu'il soit exécutable (travail et exécution)

CHAPITRE 2 :

Sous le titre « les méthodes traditionnelles de calcul des coûts ce chapitre a abordé une approche générale de la comptabilité analytique à travers son évolution historique, puis l 'étude des méthodes de calcul des coûts réels (historiques) sur les plans partiel et complet pour arriver aux critiques les plus importantes touchant chacune des méthodes en s'intéressant aux avantages et aux inconvénients afin de passer ensuite à la méthode des coûts standards ,par la présentation de ses objectifs les plus importants ,

les déférents types ,puis la comparaison des coûts réels avec les coûts préétablis pour déterminer les écarts ,leurs causes et l'analyse appropriée pour en conclure aux différentes critiques touchant cette méthode par la détermination des limites et des avantages y afférents.

CHAPITRE 3 :

Ce chapitre s'intéresse au calcul des coûts sur la base d'une méthode moderne de calcul de ces derniers selon les activités .
Relatant l'évolution historique de la méthode ,son fonctionnement ,ses principes ,l'élaboration du modèle ,puis la détermination de l'opération de calcul des coûts par l'utilisation de cette méthode afin d'arriver en fin de compte à l'évaluation selon les activités (ABC).

CHAPITRE 4 :

Sous le titre de « application du système de comptabilité analytique au niveau de la société algérienne des travaux routiers ALTRO-SKIKDA ,ce chapitre s'intéresse à la présentation du lieu de stage ,la monographie de l'entreprise et au scénario éventuel de la mise en place du système de comptabilité analytique de cette dernière.

CHAPITRE 5 :

Ce chapitre se limite au calcul du coût de production des différents types de gravier au sein de l'unité de production relevant de la société ALTRO du fait que le gravier est considéré comme le produit essentiel de l'activité de l'entreprise.

Les diverses étapes de production et le calcul du coût de production à des périodes différentes ,la méthode des sections homogènes ou celle du centre d'analyse a été considéré comme la plus appropriée pour l'étude en question. Ceci nous a permis de déterminer les différentes contraintes conditionnant la non application de ce système et qui sont de deux ordres : l'un relatif au cadre général et l'autre à l'entreprise elle même.

Ainsi les contraintes les plus déterminantes sont les suivantes :
-le plan comptable national n'a pas imposé l'application de la comptabilité analytique ce qui n'a pas encouragé l'introduction de cette technique bien qu'elle est étroitement liée à la comptabilité générale et ce sur plusieurs plans ,
- malheureusement ,ce système est vu par les utilisateurs comme moyen de contrôle par la détermination des responsabilité des gens et

éventuellement la pénalisation de ces derniers .Ceci est dû à la négligence ou ,au manque de conscience relatif à l'importance du système de comptabilité analytique revenant essentiellement à deux aspects ,l'un micro-économique permettant la bonne gestion de l'entreprise alors que sur le plan macro-économique ,il est utilisé avec efficacité quant au calcul de la rentabilité économique de l'entreprise .

Alors que ce système n'est qu'un moyen de contrôle ayant un objectif de correction ,d'ajustement et d'orientation .

Ainsi et malgré les différentes contraintes déjà répertoriées ,nous avons essayé de proposer et de mettre en place un système de comptabilité des coûts au sein de l'entreprise et nous avons pu calculer le coût de la production de la carrière de l'unité industrielle concernée .

En conclusion nous sommes arrivés à des propositions et des recommandations que nous avons jugées importantes afin de limiter les contraintes nous empêchant l'application de ce système de comptabilité analytique étant donné qu'il est la base de données de la prise de décision .

The summary:

The topic: Problematic of the application of the analytical accounting system stay case of the Algerian Enterprise for the Ways Charges – ALTRO- SKIKDA

This expose cares about the application of the analytical accounting in the enterprise and what demands, firstly by applying information system passing through general accounting system till the analytical accounting.

The lath is imposing by the economic logic on the enterprise's responsible to give a great intention of accounting administrating by controlling the cost and by to understand it's attitude and this is was greatly appear in the new century with the great competition for the goat to find a place in the market and gain profit as an economical goat for assuring improvement and this is by developing enterprises and multiply and differs limit's products.

In order to realize these aims which are depending on the capability of the enterprise if it's cost or expenses based on information that are provided by one of the control management which is maiming analytical accounting in consideration that is one of the most ways of control in which in formation can be used to see the administering control .

This system appear newly thanks to economical financed and administration who have the greatest sole to expose realities and principals of this system and integrate it with enterprise goals in which it prove, it's efficacy and succeed as a basic data for taking decision.

And from this points we in to check answer to this question :
How can we apply the analytical accounting in the enterprise and what is it's problematic?

The goal from this search is to find an answer to the price dent problematic through realizing the following goals :

- **Knowing the information analytic system inside the enterprise considered as a second branch system for information system .**
- **Presenting he ways of calibrating traditional and modem costs and evaluate it .**
- **Achieving of the costs system inside the enterprise .**
- **Showing to the problematic of application of analytical accounting in the enterprise.**
- **We divide the expose to the following parts:**

  - **a general introduction contain a general idea about the topic of the study showing the motivation and it's Importance the problematic, the main goal and also the scientific method followed and material for searching**

CHAPITRE I:

We choose for it title for the enterprise, we take an idea about the system, the enterprise and system fours and on the general accounting system and analytical accounting then the factors that influence this system all we execute it.

CHAPITRE II:

Under the title, the traditional ways for calculating costs we take the analytical accounting through history them the study of the really costs, all and some parts of it, passing to the most costs validity exposing the most goals and kinds, and comparing the two different costs and analyze it until the most antic to these ways by limiting it's advantages and limits.

CHAPITR III:

Is for the developing way for calculating costs and is based on the kind of activities by showing the historical development of the calculating ways , it's purples as an example, finally we present how we considerate the calculating way on the basic of the activity (A,B,C) .

CHAPITRE VI:

Under the title: the application of analytical accounting in ALTRO enterprise by defining the domain of study, imagine the study replace by the analytical accounting preparatory system and the way of working.

CHAPITRE V:

Through it, we calculate the cost of producing stone and it's kinds in the product unity of the enterprise considering material producing in unity is raw materials principals an essential for the activity of the enterprise and this is done by giving product unity and the different steps of unity calculate we cost and study the cost development of the product.
And from our study, we achieve the cost of the production the product unity by using homogeny classes or centers of analyze, we have achieve the problematic:

The Algerian national analytic planning is not included in the analytical accounting and this is what make it difficult, in addition to the lack of awareness that this technique permit the good control of enterprise it's goal and in reality is a ways of controlling it's correct goal and inspirit of it's problematic, we try to propose a system for calculating cost in the enterprise and we calculate the cost of the production in the productivity. In final step we adopt a whole of proposition that we see it necessary to reduce the difficulties that abolish without applying analytical accounting system inside the enterprise as a basic for data in order to take decision.